

## Boletines oficiales

### Estatal

Miércoles 1 de mayo de 2024

#### RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS.



Núm. 106

[Real Decreto 436/2024](#), de 30 de abril, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, 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, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.

[[pág. 6](#)]



Núm. 106

#### REGULACIÓN DE LOS "INFLUENCERS"

[Real Decreto 444/2024](#), de 30 de abril, por el que se regulan los requisitos a efectos de ser considerado usuario de especial relevancia de los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma, en desarrollo del artículo 94 de la Ley 13/2022, de 7 de julio, General de Comunicación Audiovisual.

[[pág. 7](#)]

### Canarias

BOC N° 85. Martes 30 de abril de 2024



#### PRECINTAS DE CIRCULACIÓN.

[ORDEN de 17 de abril de 2024](#), por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

[[pág. 10](#)]

### Catalunya

Dimarts, 30 d'abril de 2024



#### SUBVENCIONS

[RESOLUCIÓ EMT/1466/2024](#), de 28 d'abril, per la qual s'aproven les bases reguladores per a la concessió de subvencions per a noves oportunitats de negoci.

[[pág. 11](#)]

#### SUBVENCIONES

[RESOLUCIÓN EMT/1466/2024](#), de 28 de abril, por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones para nuevas oportunidades de negocio.

### Navarra

BOLETÍN N° 91 - 3 de mayo de 2024



#### MODELOS 193, 210 Y 296

[ORDEN FORAL 48/2024](#), de 11 de abril del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifican las órdenes forales que aprueban los modelos 193, 210 y 296

[[pág. 12](#)]

**BOLETÍN N° 87 - 29 de abril de 2024****MODELO S90.**

ORDEN FORAL 45/2024, de 27 de marzo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo S90 de autoliquidación del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones.

 navarra.es[\[pág. 13\]](#)**Gipuzkoa****Boletín 29-04-2024, Número 82****EMBARGOS.**

Orden Foral 185/2024, de 23 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 1116/2008, de 18 de diciembre, por la que se establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito.

 Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala[\[pág. 15\]](#)

## Consejo de Ministros

**MOROSIDAD PRIVADA**

Compromisos del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (C13, R1). REAL DECRETO por el que se modifica el Real Decreto 962/2013, de 5 de diciembre, por el que se crea y regula el Consejo Estatal de la pequeña y la mediana empresa, y se regula el Observatorio Estatal de la Morosidad Privada.

 La Moncloa[\[pág. 16\]](#)

## Actualidad de la AEAT

**AVALES ICO.**

La AEAT publica, en su web, análisis sobre “La AEAT y los Avalos ICO Covid y Ucrania”

[\[pág. 18\]](#)**REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES.**

La AEAT publica, en su web, análisis sobre “El Tribunal Supremo clarifica la comprobación de regímenes tributarios especiales y de beneficios e incentivos fiscales”

[\[pág. 21\]](#)**IRPF. CAMPAÑA IRPF 2023.**

La AEAT publica, en su web, novedades sobre “Inicio de la asistencia telefónica y del plan especial de asistencia para mayores de 65 años en pequeños municipios en la Campaña de Renta 2023”

[\[pág. 22\]](#)

## Consultas DGT



### IRPF. PÉRDIDAS FORUM FILATÉLICO

Los importes invertidos y no recuperados en el Fórum Filatélico serán pérdidas siempre que se justifiquen. En el caso de que la Administración Concursal no quiera emitir certificado, el contribuyente podrá acreditarlo por cualquier otro medio admitido en derecho.

[\[pág. 24\]](#)



### IRPF. PÉRDIDAS FORUM FILATÉLICO.

Los importes invertidos y no recuperados en el Fórum Filatélico serán pérdidas siempre que se justifiquen. En el caso de que el crédito fuera del padre fallecido que los herederos no tramitaron el cambio de titularidad ante la administración concursal ni en la escritura de adjudicación de herencia podrá acreditarse por cualquier medio admitido en derecho.

[\[pág. 25\]](#)



### IRPF. PÉRDIDA PATRIMONIAL.

Fallecimiento de un titular de inversiones en el Fórum Filatélico. El crédito corresponderá a quien le heredere.

[\[pág. 26\]](#)



### IS. ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

La DGT acepta la “externalización” del requisito de “persona empleada a tiempo completo” a efectos de considerar la actividad de arrendamiento de inmuebles como una actividad económica.

[\[pág. 27\]](#)



### IIVTNU. DISOLUCIÓN COMUNIDAD

La disolución de una comunidad de bienes formada por un único bien inmueble que se adjudica a un único de los comuneros compensando económicamente al resto de comuneros (siendo inevitable el exceso), no produce el hecho imponible del IIVTNU. En una futura transmisión del inmueble el periodo de generación del incremento se computará desde la fecha en que los hermanos adquirieron el inmueble por herencia.

[\[pág. 29\]](#)



### IRNR.

Tributación de las rentas del trabajo obtenidas por un residente en Andorra que presta servicios para una empresa española. Pueden tributar en España por el IRnR.

[\[pág. 30\]](#)

**IRPF.**

Tributación de un residente español que teletrabaja para una universidad alemana trabajando físicamente 1 mes al año en la universidad.

[\[pág. 32\]](#)**IS. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN BIENES DESTINADOS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.**

Las deducciones en inversiones medioambientales se pueden acreditar dentro del **plazo máximo de 15 años** desde que se realizó la inversión, **sin necesidad de rectificar la autoliquidación del ejercicio en que esta se efectuó**; es decir, en la primera autoliquidación que se presente una vez se haya obtenido la certificación medioambiental correspondiente.

[\[pág. 32\]](#)

## Resolución del TEAR

**IS. RESERVA DE NIVELACIÓN. REQUISITOS.**

Entidad dedicada al arrendamiento de vivienda con persona contratada.

[\[pág. 35\]](#)**IRPF.**

Regularización por incumplimiento condiciones desempleo pago único. Imputación temporal.

[\[pág. 35\]](#)

## Sentencia de interés

**IRPF. PÉRDIDAS PATRIMONIALES.**

El TS, en contra de los dictaminado por el TSJ de Valencia, estima que en la donación de 4 inmuebles de unos padres a sus hijos no pueden generar pérdidas.

[\[pág. 36\]](#)**LGT.**

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 58/2003, General Tributaria, se ha de computar de fecha a fecha con independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.

[\[pág. 36\]](#)**IS CANARIAS.**

Deducción en Canarias por inversiones en activos fijos nuevos: normativa aplicable y determinar el momento en el que se produce la generación del derecho a la deducción, si con la entrada en funcionamiento del bien o con su puesta a disposición

[\[pág. 37\]](#)

## Monográfico IRPF

<a href="#">LIRPF. Rendimientos íntegros del trabajo (IV/IV)</a>	<a href="#">[pág. 39]</a>
<a href="#">LIRPF. Rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas (I/III)</a>	<a href="#">[pág. 42]</a>
<a href="#">LIRPF. Rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas (II/III)</a>	<a href="#">[pág. 45]</a>
<a href="#">LIRPF. Rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas (III/III)</a>	<a href="#">[pág. 48]</a>

# Boletines oficiales

Estatal

Miércoles 1 de mayo de 2024



Núm. 106

**RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS.** [Real Decreto 436/2024](#), de 30 de abril, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, 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, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.

Este real decreto entrará en vigor a los **veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».**

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 Impuesto sobre Sociedades, y no como ayuda sectorial.**

El artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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 disfruten de una doble deducción: por un lado, la deducción para este tipo de actividades prevista en la normativa general del impuesto sobre sociedades, 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 Impuesto sobre Sociedades, **el real decreto que aprueba hoy el Consejo de Ministros 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.

## Miércoles 1 de mayo de 2024



### REGULACIÓN DE LOS “INFLUENCERS” O “USUARIO DE ESPECIAL RELEVANCIA”

Núm. 106

[Real Decreto 444/2024](#), de 30 de abril, por el que se regulan los requisitos a efectos de ser considerado usuario de especial relevancia de los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma, en desarrollo del [artículo 94 de la Ley 13/2022](#), de 7 de julio, General de Comunicación Audiovisual.

El presente real decreto **entrará en vigor el día siguiente al de su publicación** en el «BOE».

#### Objeto (art. 1)

Este real decreto tiene por objeto la concreción de los **requisitos previstos** en las letras a) y c) del [artículo 94.2 de la Ley 13/2022](#), de 7 de julio, General de Comunicación Audiovisual, **a efectos de ser considerado usuario de especial relevancia** que emplee servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma.

Art. 94.2 de la Ley 13/2022

A los efectos de esta ley, tendrán la consideración de **usuarios de especial relevancia** aquellos usuarios que empleen los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma y cumplan de forma simultánea los siguientes requisitos:

- El servicio prestado conlleva una actividad económica por el que su titular obtiene unos ingresos significativos** derivados de su actividad en los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma;
- El usuario de especial relevancia **es el responsable** editorial de los contenidos audiovisuales puestos a disposición del público en su servicio.
- El servicio prestado **está destinado a una parte significativa** del público en general y puede tener un claro impacto sobre él.
- La función del servicio es la de **informar, entretener o educar** y el principal objetivo del servicio es la distribución de contenidos audiovisuales.
- El servicio se ofrece a través de redes de comunicaciones electrónicas y está establecido en España de conformidad con el apartado 2 del artículo 3.

#### Ámbito de aplicación (art. 2)

Este real decreto resultará de aplicación a aquellos usuarios, ya sean **personas físicas o jurídicas**, de los **servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma** que cumplan, de forma simultánea, los requisitos recogidos en el artículo 94.2 de la Ley 13/2022, de 7 de julio.

**Ingresos significativos.** (art. 3)

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 94.2.a) de la Ley 13/2022, de 7 de julio, tendrán la consideración de ingresos significativos, los ingresos brutos devengados en el año natural anterior, **iguales o superiores a 300.000 euros**, derivados exclusivamente de la actividad de los usuarios en el conjunto de los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma que empleen.
2. Los ingresos computables para determinar los ingresos significativos serán los siguientes:
  - a) Ingresos obtenidos, tanto de **remuneraciones dinerarias como en especie**, por la comercialización, venta u organización de las comunicaciones comerciales audiovisuales que acompañen o se inserten en los contenidos audiovisuales responsabilidad de los usuarios que empleen servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma.
  - b) Ingresos percibidos por los usuarios procedentes de los prestadores de los servicios de **intercambio de vídeos a través de plataforma** por razón de su actividad en dichos servicios.
  - c) Ingresos percibidos por la actividad de los usuarios provenientes de **cuotas y pagos abonados por su audiencia** en los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma.
  - d) Ingresos procedentes de prestaciones económicas concedidas por administraciones y entidades públicas, cualquiera que sea su denominación y naturaleza, relacionados con la actividad de los usuarios en los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma.
  - e) Otros ingresos obtenidos por la actividad de los usuarios en los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma no previstos en las letras anteriores de este apartado.

**Audiencia significativa.** (art. 4)

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 94.2.c) de la Ley 13/2022, de 7 de julio, se considerará que un servicio responsabilidad de un usuario está destinado a una parte significativa del público en general y puede tener un claro impacto sobre él cuando cumpla, de forma cumulativa, los siguientes requisitos:
  - a) Que el servicio alcance, en algún momento del año natural anterior, un número de **seguidores igual o superior a 1.000.000 en un único servicio** de intercambio de vídeos a través de plataforma; **o un número de seguidores igual o superior a 2.000.000, de forma agregada**, considerando todos los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma en los que el usuario desarrolle su actividad.
  - b) Que, en el conjunto de servicios de **intercambio de vídeos** a través de plataforma en los que el usuario desarrolle su actividad, se haya publicado o compartido un número de vídeos **igual o superior a 24 en el año natural anterior**, con independencia de su duración.

**Inscripción de los usuarios de especial relevancia en el Registro Estatal de prestadores del servicio de comunicación audiovisual, de prestadores del servicio de intercambio de vídeos**

a través de plataforma y de prestadores del servicio de agregación de servicios de comunicación audiovisual. (DA única)

De acuerdo con el apartado 2 de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1138/2023, de 19 de diciembre, los usuarios que empleen servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma y cumplan los requisitos establecidos en los artículos 3 y 4 **dispondrán de un plazo de dos meses a partir de la entrada en vigor de este real decreto para presentar la solicitud de inscripción en el Registro Estatal** previsto en el artículo 39 de la Ley 13/2022, de 7 de julio.

### Requisitos para ser INFLUENCER

	Ámbito de aplicación	Ingresos brutos	Audiencia significativa	intercambio de vídeos	Inscripción en registro estatal de prestadores de servicios de comunicación audiovisual
	Personas físicas o jurídicas	Superiores a <b>300.000 euros</b> al año	El número de seguidores debe ser igual o superior a <b>1.000.000</b> en un único servicio de intercambio de vídeos a través de plataforma; o un número de seguidores igual o superior a <b>2.000.000</b> , de forma agregada	Debe haber publicado o compartido un número de vídeos igual o superior a <b>24</b> en el año natural anterior	Deberán inscribirse en un <b>plazo de dos meses</b> a partir de la entrada en vigor de este real decreto para presentar la solicitud de inscripción en el Registro Estatal

## Canarias

BOC N° 85. Martes 30 de abril de 2024



**PRECINTAS DE CIRCULACIÓN. [ORDEN de 17 de abril de 2024](#)**, por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

(...) el modelo de precinta de circulación (marca fiscal) correspondiente a los cigarrillos rubios pasa a constituir el modelo de precinta fiscal del conjunto de labores del tabaco, excluido los cigarrillos negros y las labores del tabaco destinados a su venta en Tiendas Libres de Impuesto o para su venta o consumo a bordo de buques y aeronaves, que disponen de específicas precintas de circulación. Esto implica que se suprime el modelo de precinta de circulación correspondiente a la picadura para liar; no obstante, se establece un régimen transitorio de validez de las adheridas, utilización de las existencias y destrucción de las que no hayan sido objeto de suministro por parte de la Agencia Tributaria Canaria; este régimen transitorio está contenido en la disposición transitoria segunda.

A través de la disposición transitoria primera se autoriza la permanencia sin llevar adherida la precinta de circulación, con la **fecha límite del 20 de mayo de 2026**, de las labores de tabaco distintas de los cigarrillos y el tabaco para liar, fabricados o importados con anterioridad al día 20 de mayo de 2024, y, excepcionalmente, las labores de tabaco distintas de los cigarrillos y el tabaco para liar fabricadas o importadas desde el día 20 de mayo de 2024 hasta el día 31 de octubre de 2024, podrán permanecer sin llevar adherida la precinta de circulación hasta el día 20 de mayo de 2026.

**Catalunya**

Dimarts, 30 d'abril de 2024



**SUBVENCIONS. RESOLUCIÓ EMT/1466/2024, de 28 d'abril, per la qual s'aproven les bases reguladores per a la concessió de subvencions per a noves oportunitats de negoci.**

**SUBVENCIONES. RESOLUCIÓN EMT/1466/2024, de 28 de abril, por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones para nuevas oportunidades de negocio.**

Línia 1: Projectes empresarials de canvi estratègic consistents en la realització d'un pla de negoci.

Als efectes del que preveu aquesta resolució, s'entén per una nova oportunitat de negoci, l'inici d'una activitat no habitual per a l'empresa o la potenciació d'una activitat ja existent que puguin constituir, en el futur, una línia de negoci. Aquesta oportunitat de negoci pot ser, entre d'altres, la creació d'una nova gamma de productes de major valor afegit no abordats fins al moment, l'accés a mercats d'altres sectors d'activitat no previstos fins al moment, la servitització dels seus productes de forma significativa, la generació de valor compartit de forma holística o processos de fusió d'adquisició d'empreses (creixement inorgànic).

Línia 2: Projectes empresarials de canvi estructural, consistents en la implementació de les accions definides en el pla de negoci previ al canvi estructural, consistents en la implementació de les accions definides en el pla de negoci previ i que podrà esdevenir en una nova línia de negoci per l'empresa.

Queden expressament excloses les actuacions destinades a la simple reducció de costos en l'activitat econòmica habitual de l'empresa, els projectes dirigits al desenvolupament d'un negoci internacional, l'ampliació d'instal·lacions, els projectes de digitalització i els projectes que no suposin una nova oportunitat per l'empresa.

Línia 3: Projectes empresarials de captació de talent, consistents en la creació neta de llocs de treball qualificats als municipis de les zones de transició nuclear, consistents en la creació neta de llocs de treball qualificats per consolidar les accions identificades en un pla de negoci previ.

Línea 1: Proyectos empresariales de cambio estratégico consistentes en la realización de un plan de negocio.

A los efectos de lo previsto en esta resolución, se entiende por una nueva oportunidad de negocio, el inicio de una actividad no habitual para la empresa o la potenciación de una actividad ya existente que puedan constituir, en el futuro, una línea de negocio. Esta oportunidad de negocio puede ser, entre otros, la creación de una nueva gama de productos de mayor valor añadido no abordados hasta el momento, el acceso a mercados de otros sectores de actividad no previstos hasta el momento, la servitización de sus productos de forma significativa, la generación de valor compartido de forma holística o procesos de fusión de adquisición de empresas (crecimiento inorgánico).

Línea 2: Proyectos empresariales de cambio estructural, constantes en la implementación de las acciones definidas en el plan de negocio previo al cambio estructural, consistentes en la implementación de las acciones definidas en el plan de negocio previo y que podrá ocurrir en una nueva línea de negocio para la empresa.

Quedan expresamente excluidas las actuaciones destinadas a la simple reducción de costes en la actividad económica habitual de la empresa, los proyectos dirigidos al desarrollo de un negocio internacional, la ampliación de instalaciones, los proyectos de digitalización y los proyectos que no supongan una nueva oportunidad para la empresa.

Línea 3: Proyectos empresariales de captación de talento, consistentes en la creación neta de puestos de trabajo cualificados en los municipios de las zonas de transición nuclear, consistentes en la creación neta de puestos de trabajo cualificados para consolidar las acciones identificadas en un plan de negocio previo.

**Navarra****BOLETÍN N° 91 - 3 de mayo de 2024**

**MODELOS 193, 210 Y 296.** ORDEN FORAL 48/2024, de 11 de abril del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifican las órdenes forales que aprueban los modelos 193, 210 y 296

- En lo que refiere al modelo 193, se sustituye la denominación del campo "Pago a un mediador", por "Perceptor mediador", adaptando su contenido, y se introducen otros campos nuevos: como "Numero de orden ", "NIF del pagador", "Fecha de Devengo" y "clave de mercado."
- En cuanto al modelo 296, las modificaciones introducidas se refieren fundamentalmente a los rendimientos derivados de valores negociables que transitan por una cadena de intermediarios, situados tanto en España como en el extranjero. El objetivo es mejorar la trazabilidad de estos pagos en cadena propios de este tipo de rendimientos, de forma que cada declarante informe del pagador anterior y, en el campo "Perceptor", del siguiente eslabón de la cadena de pago.  
En el caso de una cadena de pago que continúa con el pago a intermediarios en el extranjero, el último mediador en España informará del pago al mediador en el extranjero, figurando en el campo "Perceptor" el mediador extranjero. En el caso de una cadena que finalizase en España, el último mediador informará en el campo "Perceptor" de los datos relativos al contribuyente que obtiene la renta.
- Asimismo, se han creado dos anexos al tipo de registro 2: "Valores negociables. Relación de pago a contribuyentes (Tipo de Hoja "A")" y "Valores negociables. Relación de certificados de pago (Tipo de Hoja "B")", que serán utilizados por los últimos mediadores en España que sean, a la vez, declarantes del modelo 296 y habilitados normativamente para solicitar la devolución de retenciones para los contribuyentes. Asimismo, en el caso de que la solicitud de devolución de retenciones se realice por contribuyentes o sus representantes, los mediadores en España que realicen los pagos de rentas de valores a intermediarios en el extranjero podrán incluir en estos anexos los registros de estos contribuyentes. Estos anexos no se suministran en el momento de la presentación de los registros de tipo 1 y tipo 2 del modelo 296, sino posteriormente con la solicitud de devolución realizada a través del modelo 210.  
(...)
- Finalmente y en lo que se refiere al modelo 210, por un lado se establece la posibilidad de acreditar la trazabilidad de los pagos sucesivos de una cadena de intermediarios financieros a través de la presentación de los nuevos anexos del modelo 296 y, por otro, se establece el plazo de presentación de dichos anexos y el deber de identificar la

**correspondiente autoliquidación del modelo 210 con la solicitud de devolución, pudiendo servir, a su vez, como acreditación de trazabilidad de la cadena de pago en el extranjero.**

### **Disposición final única. Entrada en vigor**

La presente orden foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

No obstante,

**–En cuanto a las declaraciones informativas modelos 193 y 296, será aplicable, por primera vez, a las correspondientes al ejercicio 2024, que se presentarán en el ejercicio 2025.**

**–En relación con la modificación de los artículos 11.2 y 3 de la Orden Foral 231/2013, de 18 de junio, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, la obligación de presentar los anexos al tipo de registro 2 del modelo 296 denominados "Valores negociables. Relación de pago a contribuyentes (Tipo de Hoja "A")" y "Valores negociables. Relación de certificados de pago (Tipo de Hoja "B")" se aplicará por primera vez en relación con los devengos correspondientes a 2024.**

## **BOLETÍN N° 87 - 29 de abril de 2024**



**MODELO S90.** ORDEN FORAL 45/2024, de 27 de marzo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo S90 de autoliquidación del impuesto

sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones.

El modelo S90 ha de adaptarse a las modificaciones normativas que introduce la [Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias](#), en la [Ley Foral del impuesto sobre sociedades](#).

- se aumenta el umbral que determina la consideración de pequeña empresa, de forma que para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023 se considerarán pequeñas empresas aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior no supere veinte millones de euros.
- se regula una nueva deducción en la cuota líquida del impuesto sobre sociedades, para proyectos que consistan en la reutilización y reciclado de componentes de energía eólica, fotovoltaica y baterías, generados por otras empresas, producción de hidrógeno renovable y la fabricación de componentes de la cadena de valor del hidrógeno renovable.
- se incorpora una nueva deducción de la cuota líquida por la inversión en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, que se determinará aplicando el porcentaje del 30 por ciento sobre los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en la producción

y exhibición de los citados espectáculos. Este porcentaje podrá llegar al 40 por ciento cuando se trate de espectáculos que formen parte de una gira internacional. En cualquier caso, la deducción generada en cada periodo impositivo no podrá superar 500.000 euros. Asimismo, el importe de la deducción junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente no podrá superar el 80 por ciento de los costes incurridos.

- se incorpora una nueva deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial. Esta deducción se cuantifica en el 10 por ciento de las contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial imputadas a favor de las personas trabajadoras con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros. Cuando las retribuciones sean iguales a 27.000 euros o superen dicho importe la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de la contribución empresarial que corresponda a 27.000 euros.
- En el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se reduce la bonificación general, prevista en el primer párrafo del artículo 93.1, del 85 por ciento al 40 por ciento. Por su parte, la bonificación del 90 por ciento contemplada en el segundo párrafo del mismo artículo se sustituye por una bonificación del 85 por ciento, cuando se trate de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas acogidas al Sistema Público de Alquiler, de viviendas anteriormente protegidas o de viviendas para personas con discapacidad en las que se hubieran efectuado obras de adecuación necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten su desenvolvimiento digno.

En otro orden de cosas, se introducen algunas modificaciones en las medidas de apoyo al emprendimiento previstas en la disposición adicional tercera.

- Se eleva del 20 por ciento al 30 por ciento la reducción aplicable sobre la base imponible de la entidad emprendedora del primer y del segundo periodo impositivo en que sea positiva.
- Se eleva también del 20 al 25 por ciento, con un límite de 50.000 euros la deducción por inversión en entidades emprendedoras. Cuando las entidades en las que se invierte sean además innovadoras o estén incluidas en un sector que se quiere incentivar especialmente o de especialización inteligente, la deducción se eleva al 35 por ciento, con un límite de 100.000 euros. Estas entidades podrán aplicar la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material incrementada en 5 puntos porcentuales y el límite de la devolución específica relativa a la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación se incrementará en 100.000 euros.
- Se prorroga la aplicación de la disposición adicional decimoséptima durante el periodo impositivo 2023. De esta manera, en 2023 resultarán de aplicación los límites a la reducción de bases liquidables negativas del 50 por ciento y 25 por ciento previstos en esta disposición adicional para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea igual o superior a veinte, pero inferior a sesenta millones, o igual o superior a sesenta millones, respectivamente.

## Gipuzkoa

Boletín 29-04-2024, Número 82

Gipuzkoako  
Aldizkari  
Ofiziala



Boletín  
Oficial de  
Gipuzkoa

**EMBARGOS.** [Orden Foral 185/2024, de 23 de abril](#), por la que se modifica la Orden Foral 1116/2008, de 18 de diciembre, por la que se establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito.

La [Orden Foral 1116/2008, de 18 de diciembre](#), por la que se establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito, la cual ha sido objeto de modificación por las Ordenes Forales 367/2010, de 3 de mayo (Boletín Oficial de Gipuzkoa 1/06/2010) y 480/2012, de 6 de junio (Boletín Oficial de Gipuzkoa 14/06/2012).

Sin embargo, el procedimiento no recoge de forma nítida la posibilidad contemplada en el mencionado artículo 80.2 de **efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en todas las oficinas de una entidad de depósito, y no solo en cuentas abiertas en una misma sucursal.**

Precede, por tanto, **modificar el apartado II del artículo 3 de la Orden Foral 1116/2008, de 18 de diciembre, con el objeto de incluir en el procedimiento que la diligencia de embargo podrá comprender todos los saldos del deudor existentes en todas las oficinas de una misma entidad.**

## Consejo de Ministros

Compromisos del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (C13, R1). REAL DECRETO por el que se modifica el Real Decreto 962/2013, de 5 de diciembre, por el que se crea y regula el Consejo Estatal de la pequeña y la mediana empresa, y se regula el Observatorio Estatal de la Morosidad Privada.



Fecha: 30/04/2024  
Fuente: web de La Moncloa  
Enlace: [Referencia Consejo de Ministros](#)

El Consejo de Ministros **ha aprobado un Real Decreto** por el que se modifica la regulación del Consejo Estatal de la Pyme **y se crea el Observatorio Estatal de la Morosidad Privada**. La morosidad es un factor muy pernicioso para la actividad empresarial, especialmente en el caso de las pymes.

Así, las pymes tienen que compensar el coste financiero y la incertidumbre generada por estas prácticas, que perjudican sus proyectos, financiación, capacidad de inversión y solvencia. La Ley Crea y Crece establece que el Ministerio de Industria y Turismo es el encargado de realizar un seguimiento de la evolución de los plazos de pago.

Para este propósito, con periodicidad anual el Observatorio Estatal de la Morosidad Privada elaborará un informe sobre la situación de los plazos de pago que será presentado y aprobado en el Consejo Estatal de la Pyme.

Entre las funciones del observatorio destacan el seguimiento y evaluación sistemática de la evolución de la morosidad, elaboración del informe anual, elaboración de códigos de buenas prácticas, formulación de propuestas de actuación, seguimiento de las directrices de la UE en esta materia, elaboración, resolución y publicación de un listado de empresas incumplidoras, actuación como órgano consultivo y adopción de sistemas de resolución de conflictos.

El listado de empresas mencionado se elaborará anualmente, a fecha de referencia 31 de diciembre del año anterior, a partir de la información de pago efectivo completo de facturas proporcionada por la AEAT (facturación electrónica). Dejará de ser accesible a los tres meses de su publicación, y no podrá referirse a personas físicas o empresarios a título individual. En todo caso, las empresas incluidas serán notificadas previamente y podrán presentar alegaciones.

Se estima que la norma tendrá un impacto positivo en la economía y especialmente en las pymes, así como en la competencia. El número de empresas afectadas por la norma se estima en 32.500, con un incumplimiento de plazos de pago por parte de unas 23.800 (datos 2023).

## Actualidad de la AEAT

# AVALES ICO. La AEAT publica, en su web, análisis sobre “La AEAT y los Avales ICO Covid y Ucrania”



Fecha: 29/04/2024  
Fuente: web de la AEAT  
Enlace: [Acceder a Nota](#)

En los últimos años hemos asistido a numerosas situaciones de excepcionalidad. Entre las más destacables, por sus efectos más globales y generalizados, encontramos la pandemia ocasionada por el virus Covid-19 en el año 2020 y la Guerra de Ucrania, tras su invasión por parte de Rusia, el 24 de febrero de 2022.

La primera dio lugar a una crisis generalizada no focalizada en el sistema financiero (a diferencia de la gran crisis *subprime* del año 2008), en la que los sectores y empresas más afectadas fueron aquellos más sensibles a las medidas de restricción de la movilidad (hostelería, turismo, restauración, agencias de viaje o el sector transportes). La segunda dio lugar no sólo a un reposicionamiento geopolítico global y regional, sino, además, particularmente en Europa, a un incremento de precios generalizado, a la afectación de aquellos sectores más vinculados y dependientes de la energía (electricidad, gas, petróleo, carbón) y a un encarecimiento y escasez de materias primas.

En el plano interno, se adoptaron numerosas medidas de contención a fin de paliar las consecuencias económicas y financieras de tales eventos.

En lo que aquí interesa, hemos de subrayar la creación inicial de dos líneas de avales públicos titularidad del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital (actualmente, Ministerio de Economía, Comercio y Empresa), gestionados por el Instituto de Crédito Oficial (ICO). La primera línea de avales fue aprobada por el *Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19*, y la segunda por el *Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo*.

Estas líneas, conocidas respetivamente como ICO-Liquidez (dotada con 100.000 millones de euros) así como ICO-Inversión (dotada con 40.000 millones de euros), tenían como finalidad el mantenimiento del empleo y paliar el impacto económico de la pandemia. Ello se lograba facilitando el acceso al crédito, cubriendo mediante aval concedido en favor de aquellas empresas y autónomos que lo solicitasen, los nuevos préstamos y otras modalidades de financiación, junto con las nuevas inversiones a realizar.

Dentro de esas operaciones se incluían las renovaciones concedidas por las entidades financieras para atender necesidades de financiación como el pago de salarios, facturas de proveedores pendientes de liquidar, alquileres de locales, oficinas e instalaciones, gastos de suministros, las necesidades de circulante y demás necesidades de liquidez, incluyendo las derivadas de vencimientos de obligaciones financieras o tributarias. Por su parte, las nuevas inversiones debían estar destinadas a fomentar el crecimiento y la sostenibilidad de los operadores económicos, haciendo especial hincapié en la transformación digital de las empresas.

Por supuesto, esta garantía pública no alcanzaba a las unificaciones y reestructuraciones de préstamos, como tampoco a la cancelación o amortización anticipada de deudas preexistentes. Su finalidad no podía ser abaratar la deuda anterior, sino garantizar el acceso al crédito requerido ante la nueva situación. Se trataba, en suma, de garantizar mediante aval del ICO el acceso al crédito de empresas y autónomos para sus nuevas necesidades financieras, no de mejorar las condiciones de su deuda preexistente.

Posteriormente, ante la nueva situación de excepcionalidad merced a la Guerra de Ucrania, se creó una nueva línea de avales mediante el *Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania*.

El objetivo de esta línea, en concreto, fue cubrir la parte correspondiente del principal de las nuevas operaciones de financiación concedidas por entidades financieras supervisadas a empresas y autónomos, pertenecientes a todos los sectores productivos con excepción del sector financiero y de seguros, que se encontrasen afectadas por los efectos económicos de la guerra en Ucrania, así como por el incremento de los precios de la energía y las materias primas consecuencia de aquella. Esta línea de avales como plan de respuesta se encontraba dotada con 10.000 millones de euros.

En todos estos casos, la entidad financiera decidía sobre la concesión de la correspondiente financiación al cliente de acuerdo con sus procedimientos internos y políticas de concesión y riesgos, concesión que el aval público facilita enormemente.

Cuestión que no puede eludirse es si estas líneas de Avales constituían Ayudas de Estado, prohibidas por el TFUE. De facto lo eran, sin si bien la Comisión Europea ante la situación de excepcionalidad autorizó el denominado “Marco Temporal” desde el 13 de marzo de 2020, que fue objeto de 6 prórrogas hasta el 30 de junio de 2022, lo que determinó una excepción al régimen de Ayudas de Estado, siendo conformes con el Derecho de la Unión tales líneas de avales constituyeran o no Ayudas de Estado.

**Pasemos ahora a abordar el cobro de la financiación concedida.** En caso de devolución de la financiación por el beneficiario no hay ningún problema de cobranza, pues el abono se realiza de forma voluntaria. **La cuestión aflora en el momento en el que hay un incumplimiento o cuando el beneficiario de la ayuda entra en situación de concurso de acreedores y no paga, no porque no quiere, sino porque no puede,** algo no poco frecuente tras la finalización de la moratoria concursal post-pandemia.

El Régimen de cobranza se regula en el Art 16 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19, que se ha visto completado por los Acuerdos del Consejo de Ministros de 11 de mayo

de 2021, de 21 de junio de 2022 y de 5 de diciembre de 2023 (éste último modificado por Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 2023), así como por la DA 8ª Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del TRLC. En el ámbito de la AEAT hemos de estar a la recientísima Instrucción 1/2024, de 3 de abril, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre actuaciones a realizar por los órganos de recaudación en aplicación del régimen de cobranza de determinados avales otorgados por el ICO.

**Y aquí es donde llegamos a la intervención de la AEAT en relación con estas líneas de avales.** Siendo un régimen ciertamente complejo, al objeto de dar una pincelada general, hemos de indicar que nos encontramos con avales en rango “*pari passu*”, en los que se comparte riesgo con las entidades financieras en igualdad de condiciones y sin las prerrogativas propias del crédito público. Es un crédito público “*sui generis*” muy desnaturalizado. **Es la entidad financiera la encargada de la reclamación del crédito, si bien la AEAT interviene en la tramitación de los expedientes de deudores** que sean titulares de créditos avalados por el ICO a través de líneas de avales sujetas a un régimen de cobranza especial en tres supuestos:

1. Cuando se solicite una autorización singular de aplazamiento, fraccionamiento (extensiones de plazo) o quita.
2. Cuando el deudor esté incurso en una situación preconcursal y se pretenda aprobar un plan de reestructuración.
3. Cuando el deudor esté incurso en concurso de acreedores o en un procedimiento especial para microempresas, y se pretenda aprobar una propuesta de convenio o plan de continuación.

En los dos primeros casos es imprescindible la autorización previa de la AEAT a la entidad financiera para que la entidad financiera pueda conceder o votar a favor, pues en caso de no obtenerlo se produciría el perjuicio del aval y no quedaría cubierta la deuda por la garantía pública. En el tercer caso, es la propia AEAT la que en el procedimiento concursal vota directamente a favor o en contra.

Todo ello con la finalidad de salvaguardar la adecuación de los criterios de tramitación y cobro de estos avales, y maximizar el cobro de unas garantías que han demostrado ser una red de seguridad durante la pandemia, y que a la postre, no dejan de ser sufragadas desde el erario público, lo que siempre exige gestionarlas con el máximo rigor.

# REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES. La AEAT publica, en su web, análisis sobre “El Tribunal Supremo clarifica la comprobación de regímenes tributarios especiales y de beneficios e incentivos fiscales”



Fecha: 29/04/2024  
Fuente: web de la AEAT  
Enlace: [Acceder a Nota](#)

El 23 de marzo de 2021 el Tribunal Supremo dictó dos sentencias (recursos de casación números [3688/2019](#) y [5270/2019](#)), en las que concluyó que la comprobación de los requisitos para la aplicación de regímenes tributarios especiales debía realizarse, necesariamente, por los órganos competentes, **a través del procedimiento inspector**.

Esta conclusión se alcanzaba por el Alto Tribunal al entender que el artículo 141 e) de la Ley General Tributaria (LGT), dedicado a las funciones de la inspección tributaria, efectuaba una reserva legal para la comprobación de los regímenes tributarios especiales, impidiendo, por tanto, que tal comprobación pudiese ser efectuada mediante un procedimiento de gestión.

No obstante, el Tribunal Supremo apuntaba también que los argumentos de la Abogacía del Estado, referidos a la conveniencia y necesidad de seguir procedimientos de gestión para la comprobación de regímenes especiales, podrían ser razonables, *“en principio, en términos generales o teóricos, de lege ferenda, como constatación de que la ley precisa correcciones”*.

En este sentido, en el año 2022 se produce, mediante Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, una modificación del artículo 117.1 c) de la LGT, **para reconocer la comprobación de los regímenes tributarios especiales dentro de las funciones de gestión tributaria**, de modo que, **desde el 1 de enero de 2023**, fecha de entrada en vigor de la modificación legal, **resulta posible la comprobación de regímenes especiales mediante procedimientos de gestión**.

Dos recientes sentencias del Tribunal Supremo vienen a completar el marco jurídico en este asunto.

En primer lugar, la sentencia de 5 de febrero de 2024 (recurso de casación [6559/2022](#)) concluye que en el marco de un procedimiento de **comprobación limitada en el que se detecte**, sirviéndose de los datos que constaban a la Administración y sin examen de la contabilidad del obligado tributario, la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible del IRPF, **los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante, pues no estamos ante un régimen tributario especial**.

En segundo lugar, la sentencia de 21 de marzo de 2024 (recurso de casación [373/2023](#)) trata un supuesto en el que la sociedad mercantil recurrente sostenía la imposibilidad de comprobar beneficios o incentivos fiscales mediante un procedimiento gestor, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo del año 2021 y de que tal función se encuentra también prevista en el artículo 141 e) de la LGT.

El Tribunal Supremo desestima el recurso, destacando que el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales se encontraba también reconocida entre las funciones de gestión en el artículo 117.1 c) de la LGT, incluso antes de su modificación por Real Decreto-ley 13/2022, por lo que legalmente existe una compatibilidad entre actuaciones de gestión e inspección para la realización de ese tipo de comprobaciones.

Si bien estas dos sentencias analizan comprobaciones anteriores al 1 de enero de 2023, ayudan a clarificar la interpretación conjunta de los actuales artículos 117 y 141 de la LGT.

Por un lado, la sentencia de 5 de febrero de 2024 nos indica que las previsiones de tales preceptos **deben ser aplicadas de manera estricta, sin extenderlas a conceptos o elementos no citados en los mismos.**

Por otro, la sentencia de 21 de marzo de 2024 **nos señala que una función recogida en los dos preceptos implica una compatibilidad entre actuaciones de gestión e inspección para la realización de tal función.**

## IRPF. CAMPAÑA IRPF 2023. La AEAT publica, en su web, novedades sobre “Inicio de la asistencia telefónica y del plan especial de asistencia para mayores de 65 años en pequeños municipios en la Campaña de Renta 2023”



Fecha: 29/04/2024  
Fuente: web de la AEAT  
Enlace: [Acceder a Nota](#)

La Agencia Tributaria comienza a prestar desde el 7 de mayo hasta el 1 de julio de 2024, el servicio de confección y presentación de declaraciones de Renta por teléfono y el plan especial de asistencia para mayores de 65 en pequeños municipios, ambos con solicitud de cita desde el 29 de abril hasta el 28 de junio de 2024, que permite atender a los contribuyentes hasta el final de la campaña de manera personalizada.

La principal novedad de esta campaña es la puesta en marcha de un plan especial para la confección y presentación de Renta de **personas mayores de 65 años que tengan su domicilio fiscal en estos pequeños municipios y a residentes de pueblos cercanos**: [Listado municipios mayores 65](#). Gracias a la colaboración y medios técnicos dispuestos por estos ayuntamientos, los mayores de 65 años que reserven cita serán atendidos por personal de la Agencia Tributaria mediante videoasistencia, de manera que recibirán la misma atención personalizada que cualquier otro contribuyente, pero en las instalaciones puestas a su disposición por los ayuntamientos de estos pequeños municipios.

Con este plan especial, del que se dará difusión mediante carteles y folletos en los municipios incluidos en el plan, la Agencia Tributaria pretende avanzar en un modelo de asistencia al ciudadano que combine todas las modalidades de atención al público en función de cada servicio y de la disponibilidad de cada momento, manteniendo hacia el colectivo de mayores una especial sensibilidad en línea con el protocolo firmado con la Plataforma de Mayores y Pensionistas.

**Link de acceso al servicio de reserva de cita para los servicios de asistencia personalizada de la Campaña de Renta 2023:** [Agencia Tributaria: Asistencia y Cita para Campaña de Renta 2023](#). Al igual que en los años anteriores, si en un momento dado el contribuyente no encuentra citas disponibles, ello no significará que no queden citas, sino que se volverán a abrir más citas en los días siguientes.

Al objeto de mitigar una eventual pérdida de citas en perjuicio del conjunto de los contribuyentes, la Agencia Tributaria recuerda a los ciudadanos que pueden anular su cita por cualquiera de las vías habilitadas para su obtención, si han decidido no hacer uso de ella. Las vías habilitadas son: Internet (con NIF/NIE o DNI electrónico, certificado electrónico, CI@ve PIN o referencia), App "Agencia Tributaria", teléfono automático (91 535 73 26 o 901 12 12 24) o teléfono de cita previa para Renta con atención personal (91 553 00 71 o 901 22 33 44. De lunes a viernes, de 9 a 19 horas).

#### **Atención por teléfono en la Campaña de la Renta 2023: ¿desde qué teléfonos te puede llamar la Agencia Tributaria?**

Te recordamos que la Agencia Tributaria solo te puede llamar en relación con la Campaña de la Renta si has solicitado una cita a través de cualquiera de los canales disponibles para ello. Cuando la Agencia Tributaria te llame, lo hará exclusivamente a través de este número de teléfono: 810 520 052 (o desde el 917276222 si nos has facilitado un número de teléfono extranjero).

Te recomendamos que incorpores este número de teléfono a tu agenda para identificar las llamadas de la Agencia Tributaria. No atiendas llamadas de otros números de teléfono, llamadas ocultas o mensajes en aplicaciones móviles de mensajería como WhatsApp, Telegram, etc., que se identifiquen como de la Agencia Tributaria en relación con la Campaña de la Renta.

En caso de recibir llamadas desde números de teléfono diferentes a los indicados, agradecemos la colaboración ciudadana informando a través de los canales habilitados en [Agencia Tributaria: Colabora para evitar el fraude por Internet](#).

## Consultas de la DGT

**IRPF. PÉRDIDAS FORUM FILATÉLICO.** Los importes invertidos y no recuperados en el Fórum Filatélico serán pérdidas siempre que se justifiquen. En el caso de que la Administración Concursal no quiera emitir certificado, el contribuyente podrá acreditarlo por cualquier otro medio admitido en derecho.



Fecha: 14/02/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V0051-24 de 14/02/2024](#)

El consultante es titular de unos créditos por unas inversiones realizadas en su día en la entidad fórum Filatélico. Menciona que la Administración Concursal cesada le ha comunicado que no tiene capacidad legal para emitir certificados de créditos pendientes.

Posibilidad de computar pérdidas patrimoniales en la declaración del IRPF-2022 por los importes invertidos y no recuperados así como la forma de justificar estas pérdidas.

En el presente caso —en el que el consultante es titular de unos créditos en una sociedad concursada— **se considerará producida una pérdida patrimonial** (respecto a los importes no recuperados de los mismos) cuando concurra, al tratarse del ámbito concursal, alguna de las circunstancias establecidas en la letra k) del artículo 14.2, circunstancias que en el presente caso sí se entienden concurrentes con la sentencia del Juzgado Mercantil número 7 de Madrid, de 21 de julio de 2022, declarando la conclusión del concurso, por lo que las referidas pérdidas serán imputables al período impositivo 2022 y computables en la declaración del IRPF de este período.

Ahora bien, **de no constar ante la Administración concursal como titular de los créditos**, tal y como expone en su escrito de consulta, **deberá acreditarse la titularidad** de conformidad con el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), donde se dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”. Por tanto, **el consultante podrá**

**acreditar a través de los medios de prueba admitidos en Derecho la existencia de la pérdida patrimonial por los créditos consultados, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá** —en el ejercicio de sus funciones de comprobación y a efectos de la liquidación del impuesto— **la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar su existencia.**

En cuanto a la integración de estas pérdidas en la liquidación del impuesto será, como pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales, en la base imponible general (desde su consideración como renta general, conforme a lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley del Impuesto), en la forma y con los límites establecidos en el artículo 48 de la citada ley, por lo que su incorporación en la declaración del IRPF-2022 se realizará con esa configuración de pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

**IRPF. PÉRDIDAS FORUM FILATÉLICO.** Los importes invertidos y no recuperados en el Fórum Filatélico serán pérdidas siempre que se justifiquen. En el caso de que el crédito fuera del padre fallecido que los herederos no tramitaron el cambio de titularidad ante la administración concursal ni en la escritura de adjudicación de herencia podrá acreditarse por cualquier medio admitido en derecho.



Fecha: 15/02/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V0060-24 de 15/02/2024](#)

El consultante es uno de cuatro hermanos que heredaron de su padre ya fallecido una inversión en Fórum Filatélico. Manifiesta en su escrito que no tramitaron el cambio de titularidad ante la administración concursal ni incluyeron tal inversión en la escritura de adjudicación de la herencia.

Posibilidad de computar la pérdida patrimonial en la declaración de IRPF de 2022 por el dinero invertido y no recuperado así como qué forma tienen de acreditar la titularidad de cada uno de los cuatro herederos.

Expuesto lo anterior, en el presente caso —en el que el consultante manifiesta ser titular por herencia de un crédito en una sociedad concursada— se considerará producida una pérdida patrimonial (respecto al importe no recuperado del mismo) cuando concurra, al tratarse del ámbito concursal, alguna de las circunstancias establecidas en la letra k) del artículo 14.2, circunstancias que en el presente caso sí se entienden concurrentes con la sentencia del Juzgado Mercantil número 7 de Madrid, de 21 de julio de 2022, declarando la conclusión del concurso, por lo que la referida pérdida será imputable al período impositivo 2022 y computable en la declaración del IRPF de este período.

Ahora bien, **de no constar ante la Administración concursal como titular del crédito recibido por herencia, por no haberse registrado el cambio de titularidad del causante** (su padre) al consultante, deberá acreditarse la titularidad del crédito por este último, lo que nos lleva al artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), donde se dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”. Por tanto, el consultante podrá acreditar a través de los **medios de prueba admitidos en Derecho la existencia** de la pérdida patrimonial por el crédito heredado, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones de comprobación y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar su existencia.

En cuanto a la integración de esta pérdida en la liquidación del impuesto será, como pérdida patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales, en la base imponible general (desde su consideración como renta general, conforme a lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley del Impuesto), en la forma y con los límites establecidos en el artículo 48 de la citada ley, por lo que su incorporación en la declaración del IRPF-2022 se realizará con esa configuración de pérdida patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales.

## IRPF. PÉRDIDA PATRIMONIAL. Fallecimiento de un titular de inversiones en el Fórum Filatélico. El crédito corresponderá a quien le heredere.



Fecha: 15/02/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V0061-24 de 15/02/2024](#)

Esta consulta contempla el caso de un Matrimonio (régimen de gananciales) titulares de una serie de inversiones en Fórum Filatélico, siendo ambos titulares, pero uno de los cónyuges fallece. La participación en **la titularidad del crédito corresponderá a quien le herede**, por lo que será al sucesor en esa titularidad a **quien resultará imputable la pérdida patrimonial derivada de esa participación**.

Adicionalmente, procede indicar (respecto al crédito o parte del mismo correspondiente al cónyuge fallecido) **que de no haberse registrado el cambio de titularidad del causante al sucesor, deberá acreditarse la titularidad del crédito por este último**, lo que nos lleva al artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), donde se dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”. Por tanto, la consultante podrá acreditar a través de los medios de prueba admitidos en Derecho la existencia de la pérdida patrimonial, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones de comprobación y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar su existencia.

## IS. ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.

La DGT acepta la “externalización” del requisito de “persona empleada a tiempo completo” a efectos de considerar la actividad de arrendamiento de inmuebles como una actividad económica.



Fecha: 15/02/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V0090-24 de 15/02/2024](#)

La entidad Y, como se ha señalado es titular de un activo inmobiliario cedido en arrendamiento, se arrienda fundamentalmente a oficinas y platós a terceros. Dicho inmueble tiene una superficie de, 32000 metros cuadrados, y está destinado a equipamiento para un centro audiovisual, compuesto por un cuerpo bajo, con tres niveles bajo rasante para aparcamiento, almacén e instalaciones, un nivel parcialmente subterráneo y cinco sobre rasante para el centro audiovisual propiamente dicho y locales de equipamiento, y además un cuerpo alto en torre de trece niveles más uno de instalaciones para las oficinas relacionadas con el equipamiento audiovisual. Las rentas por

arrendamiento del citado activo inmobiliario son muy relevantes y se han incrementado desde la fecha de compra.

Dada la relevancia y complejidad del patrimonio inmobiliario objeto de arrendamiento, el volumen de negocio vinculado al mismo y la necesidad de una gestión profesionalizada de los activos inmobiliarios, se han encomendado la gestión del arrendamiento a un gestor tercero profesional.

Esta decisión de externalizar la gestión mediante la subcontratación, además de ser una práctica habitual del sector inmobiliario, se toma en supuestos en los que dada la relevancia del patrimonio es necesario, por motivos de eficiencia empresarial, contar con gestores profesionales de probada experiencia a los que por medio de la contratación laboral directa no se podría acceder por cuestiones de coste. A priori, ninguna de las entidades del grupo tiene un empleado contratado para la gestión de la actividad de arrendamiento.

En el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que, con carácter general, dicha actividad tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

No obstante, la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que, si bien una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante cuya gestión requeriría, al menos, una persona contratada al efecto, realizando, en consecuencia, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS, sin embargo, se observa que el requisito de contratación se ve suplido por la subcontratación a terceras sociedades, especializadas en la gestión inmobiliaria.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, concurren las siguientes circunstancias: la entidad consultante pertenece a un grupo internacional inmobiliario con una cartera inmobiliaria de más de 720 millones de euros en activos; el grupo mercantil no cuenta, en ninguno de los países en los que opera, con empleado alguno dedicado a la gestión arrendaticia, acudiendo siempre al modelo de externalización con entidades profesionales; el patrimonio inmobiliario de la consultante es de gran superficie y de naturaleza compleja (32.000 metros cuadrados, compuesto de distintas partes cuyo uso es diferente y requiere de una gestión individualizada); el número de arrendatarios, así como el volumen de negocio y el volumen de ingresos es elevado. Todo ello requiere de una gestión especializada y profesionalizada, dada la dimensión de la actividad a desarrollar, el volumen e importancia de sus ingresos, la complejidad del activo inmobiliario y su uso diferenciado por distintos arrendatarios, por lo que la entidad consultante ha optado por subcontratar a la entidad Z, especializada en gestión inmobiliaria, la cual llevará a cabo todas las labores inherentes a la gestión arrendaticia y, en particular, todas las labores descritas en el escrito de consulta (asesoramiento y preparación de propuestas relacionadas con la comercialización, alquiler y gestión de la propiedad; apoyo en la gestión de los arrendamientos; asesoramiento en la financiación o refinanciación de los inmuebles; selección de agentes y asesores cualificados en relación con los servicios de arrendamiento y administración de la propiedad...).

Este Centro Directivo, en circunstancias análogas a las que concurren en el presente supuesto, ha considerado cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS, y ha concluido que la entidad consultante desarrollaba una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no eran propios sino subcontratados a una

entidad ajena al grupo mercantil (ver entre otras, las consultas V3859-16, de 13 de septiembre de 2016, V1606-17, de 21 de junio de 2016 y V 1794-17, de 10 de julio de 2017).

**En conclusión, en el supuesto concreto que nos ocupa, partiendo de los datos recogidos en el escrito de consulta, cabría considerar igualmente cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS, a los efectos de determinar que la entidad consultante desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil (sociedad Z).**

**IIVTNU.** La disolución de una comunidad de bienes formada por un único bien inmueble que se adjudica a un único de los comuneros compensando económicamente al resto de comuneros (siendo inevitable el exceso), no produce el hecho imponible del IIVTNU. En una futura transmisión del inmueble el periodo de generación del incremento se computará desde la fecha en que los hermanos adquirieron el inmueble por herencia.



Fecha 15/02/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V0123-24 de 15/02/2024](#)

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.

La DGT responde que el bien inmueble cuyo pleno dominio pretenden adjudicar a una de las comuneras **es el único bien que forma parte de la comunidad de bienes**. 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**.

## IRNR. Tributación de las rentas del trabajo obtenidas por un residente en Andorra que presta servicios para una empresa española. Pueden tributar en España por el IRnR.



Fecha: 29/02/2024  
Fuente: web de la AEAT  
Enlace: [Acceder a Consulta V0162-24 de 19/02/2024](#)

El consultante ha trasladado su residencia a Andorra en agosto de 2021 junto con su familia. El consultante presta sus servicios para una entidad española en régimen de teletrabajo o trabajo a distancia, salvo para determinadas reuniones a las que debe acudir de forma presencial a la sede de la empresa situada en España.

Si las retribuciones percibidas en 2022 y en 2023 procedentes de la entidad española están sujetas a tributación en España.

Partiendo de la consideración de que el consultante será residente fiscal en Andorra en los ejercicios 2022 y 2023, en la medida en que obtendrá rentas pagadas por una empresa española, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho “Ad Referéndum” en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE de 7 de diciembre de 2015).

En concreto, en cuanto a la tributación de las remuneraciones obtenidas por el trabajo desarrollado, hay que tener en cuenta lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 14 del Convenio, que establecen lo siguiente:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo serán gravables exclusivamente en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante serán gravables exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar cuando:

- a) El perceptor permanezca en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) el pagador de las remuneraciones sea un empleador no residente del otro Estado, o se paguen en su nombre, y
- c) las remuneraciones no las soporte un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.”

De esta forma, el mencionado artículo establece, **como norma general, que las remuneraciones por un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor, salvo que el empleo se ejerza en el otro Estado, en cuyo caso, las remuneraciones también podrán ser sometidas a imposición en el Estado que desarrolle su actividad, en este caso España.**

Como excepción, las rentas sólo tributarán en Andorra, como Estado de residencia, y, por tanto, no tributarán en España, **cuando se cumplan todas las condiciones del apartado segundo del artículo 14 del Convenio.** Por lo expuesto en los hechos descritos en el escrito de consulta no se cumplen todas estas condiciones.

A este respecto, el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, versión 2017 (en adelante, MCOCDE) relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente, a la luz de los cuales se interpreta el citado artículo 14 del Convenio, establece lo siguiente:

“(…) El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado.”

Por tanto, las rentas obtenidas por el trabajador residente en Andorra, **podrían estar sujetas en España al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, “IRNR”), en la medida en que ejerza el trabajo físicamente en España.**

## IRPF. Tributación de un residente español que teletrabaja para una universidad alemana trabajando físicamente 1 mes al año en la universidad.



Fecha: 29/02/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V0160-24 de 19/02/2024](#)

El consultante, de nacionalidad española, soltero y sin descendencia, habiendo residido siempre en España, en casa de sus padres, y con un patrimonio compuesto por una cuenta bancaria abierta en una entidad financiera en España, es contratado, en condición de asalariado, como investigador de una universidad pública en Alemania. El contrato se formalizó en septiembre de 2022 con una duración, en principio, de 2 años. El trabajo se desarrollará físicamente durante el primer mes de contrato en la citada universidad alemana y, posteriormente, desde el domicilio del consultante en España en la modalidad de teletrabajo.

La DGT nos recuerda que será este contribuyente residente en España.

La remuneración correspondiente **al primer mes de trabajo realizado físicamente en la universidad alemana, siempre que esta sea una entidad jurídica de derecho público en Alemania, solo podrá someterse a imposición en Alemania**. Por su parte, la remuneración correspondiente al trabajo prestado desde España en la modalidad de teletrabajo solo podrá someterse a imposición en España. Al ser el consultante residente fiscal en España, tributarán de acuerdo con las normas del IRPF.

## IS. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN BIENES DESTINADOS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

Las deducciones en inversiones medioambientales se pueden acreditar dentro del **plazo máximo de 15 años** desde que se realizó la inversión, **sin necesidad de rectificar la**

# autoliquidación del ejercicio en que esta se efectuó; es decir, en la primera autoliquidación que se presente una vez se haya obtenido la certificación medioambiental correspondiente.



Fecha: 29/02/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V0012-24 de 13/02/2024](#)

En primer lugar, resulta preciso señalar que la presente consulta plantea cuestiones relativas a la deducción por inversiones medioambientales, incentivo fiscal que quedó suprimido con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). No obstante, dado que la disposición transitoria vigésima cuarta, apartado tercero, de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades que estuviesen pendientes de aplicar en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, se procede a analizar la aplicación de la misma.

De conformidad con todo lo expuesto, en la medida en que el período impositivo en el que se consolida el derecho a aplicar la deducción por inversiones medioambientales es aquel en el que se hubiera obtenido, o excepcionalmente solicitado, el certificado de convalidación legalmente exigido, será a partir del día siguiente a la finalización del plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente a dicho período impositivo cuando comience a computar el plazo de prescripción de 10 años del derecho de la Administración para la comprobación de la deducción que nos ocupa.

Respecto a la posibilidad de disfrutar de la deducción por inversiones medioambientales, aun cuando se trate de inversiones realizadas en períodos impositivos que hubieran sido objeto de comprobación administrativa y respecto de los cuales se hubiera dictado una liquidación tributaria que hubiera adquirido firmeza, cabe señalar lo siguiente.

El hecho de que las inversiones se hubieran puesto en condiciones de funcionamiento en un ejercicio comprobado por la Administración tributaria no impide la aplicación de la deducción medioambiental en un ejercicio posterior, tratándose de un supuesto específico como es el descrito en los hechos de la presente consulta, en el que la deducción medioambiental no pudo consignarse en la autoliquidación del período impositivo objeto de comprobación por cuanto la consultante no había consolidado aún el derecho a su aplicación, de conformidad con lo expuesto. Y ello porque la firmeza de los actos administrativos dictados respecto de un determinado período impositivo no produce, per se, efectos respecto de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios posteriores,

siempre y cuando, en los ejercicios comprobados no se hubiera puesto de manifiesto ninguna contingencia relacionada con la realidad de las inversiones u otras cuestiones que pudieran afectar a la futura aplicación de la deducción en cuestión.

En definitiva, en un caso como el que nos ocupa, referido a la deducción por inversiones medioambientales regulada en el ya derogado TRLIS, tomando en consideración sus características específicas, así como las circunstancias particulares que concurren en el presente supuesto, **la entidad deberá consignar la deducción por inversiones medioambientales en la primera declaración del Impuesto sobre Sociedades que se presente una vez obtenida la certificación de convalidación correspondiente a las inversiones realizadas, dentro del plazo de 15 años previsto en la normativa, a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se hubieren realizado las respectivas inversiones medioambientales.**

No obstante, **excepcionalmente, en aquellos supuestos en que, habiéndose solicitado la emisión de la correspondiente certificación, ésta no se hubiere emitido por causa no imputable al contribuyente**, la entidad podrá aplicar, con carácter provisional, la deducción medioambiental, debiendo consignarla en la declaración del Impuesto sobre Sociedades que se presente una vez solicitada la certificación de convalidación, en los términos previstos en el artículo 38.3 del RIS, respetando siempre el plazo de 15 años, a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se hubieren realizado las respectivas inversiones medioambientales.

## Resoluciones TEAR

**IS.** Reserva de nivelación. Requisitos.  
Entidad dedicada al arrendamiento de vivienda con persona contratada.



Fecha:02/01/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Resolución del TEAR de Catalunya de 02/01/2024](#)

### Criterio:

**Procede su aplicación por no tener la sociedad la consideración de entidad patrimonial.** Es posible que la persona empleada sea administradora de la entidad, **siendo indiferente el régimen de cotización a la Seguridad Social.** Por otro lado, también procede concluir que existe actividad económica, aunque el empleado con contrato laboral y jornada completa que se encarga de la gestión del arrendamiento de los inmuebles **sea empleado de otra entidad del mismo grupo, distinta de la propietaria de los inmuebles.**

**IRPF.** Regularización por incumplimiento condiciones desempleo pago único.  
Imputación temporal.



Fecha:02/01/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Resolución del TEAR de Catalunya de 02/01/2024](#)

### Criterio:

La regularización por la pérdida del derecho a la exención de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, deberá realizarse en la autoliquidación del IRPF correspondiente al período impositivo en el que se produce el incumplimiento no siendo procedente su regularización mediante declaración complementaria por cada uno de los períodos en que hubiera tenido derecho a la prestación atendiendo a las reglas de imputación temporal.

## Sentencia de interés

**IRPF. PÉRDIDAS PATRIMONIALES.** El TS, en contra de los dictaminado por el TSJ de Valencia, estima que en la donación de 4 inmuebles de unos padres a sus hijos no pueden generar pérdidas.



Fecha: 12/04/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Acceder a Sentencia del TS de 12/04/2024](#)

Es objeto del presente recurso de casación la consideración de pérdida patrimonial 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.

El [TSJ de Valencia en su sentencia del 28/09/2022](#) estimó que el contribuyente podía aplicarse dichas pérdidas. Ahora el TS, en respuesta a la cuestión de casación estima que, en interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, 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**

**LGT.** 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 58/2003, General Tributaria, se ha de computar de fecha a fecha con

independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.



Fecha: 17/04/2024  
Fuente: web del Poder Judicial  
Enlace: [Acceder a Sentencia del TS de 17/04/2024](#)

Se suscita cómo debe computarse el plazo de prescripción de cuatro años, que el artículo 66 LGT 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 LPAC, en cuya virtud, cuando el último día del plazo sea inhábil, el plazo se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

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 58/2003, General Tributaria, **se ha de computar de fecha a fecha con independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.**

**IS CANARIAS.** Deducción en Canarias por inversiones en activos fijos nuevos: normativa aplicable y determinar el momento en el que se produce la generación del derecho a la deducción, si con la entrada en funcionamiento del bien o con su puesta a disposición



Fecha: 10/04/2024  
Fuente: web del Poder Judicial  
Enlace: [Acceder a Sentencia del TS de 10/04/2024](#)

El interés casacional de la cuestión consiste en aclarar qué normativa debe aplicarse a la deducción por inversiones en Canarias regulada en el artículo 94 Ley 20/1991, particularmente, en lo que concierne a la deducción en Canarias por inversiones en activos fijos nuevos, a la luz de la DT 4ª Ley 19/1994, si el artículo 26 Ley 61/1978 (en la inteligencia de que no existe un régimen sustitutorio

equivalente) o la DA 12ª Ley 43/1995, considerando que ésta tiene esa condición de régimen sustitutorio. **Ello tiene una importancia capital para resolver el presente recurso de casación**, en tanto en cuanto, una vez fijada la normativa que resulta aplicable, el paso siguiente que debe darse **es determinar el momento en el que se produce la generación del derecho a la deducción, si con la entrada en funcionamiento del bien** (como defiende CAMSA y la sentencia de instancia objeto de recurso de casación) **o con su puesta a disposición** (como sostiene la Abogacía del Estado).

**Considera que la doctrina que debemos fijar es la siguiente:**

"Determinación del régimen normativo aplicable de la deducción por inversiones en Canarias en activos fijos nuevos, conformado por el artículo 94 de la Ley 20/1991 complementado por el sistema tributario regulado en el artículo 26 de la Ley 61/1978, desarrollado por el Real decreto 2631/1982, cuyos contenidos permanecen vigentes a los efectos de lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 19/1991, en virtud de la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 de bases del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, **no quedando la DIC vinculada a la disposición adicional 12ª de la Ley 43/1995** dado que la misma no conforma un sistema sustitutivo equivalente del régimen de deducciones regulado en el citado artículo 26 de la Ley 61/78.

Determinación de que el derecho a la deducción en inversiones en Canarias en activos fijos nuevos **se genera con la entrada en funcionamiento de los bienes**, en los términos y con las excepciones recogidas en el artículo 218 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 2631/1982, en desarrollo del artículo 26 de la Ley 61/1978, que resultan aplicables en virtud del artículo 94 de la Ley 20/1991 y de la DT 4ª de la Ley 19/1994 y no con la puesta a disposición de los activos fijos nuevos".

# Monográfico IRPF 2023

## LIRPF Rendimientos íntegros del trabajo (IV/IV)

### LIRPF Rendimientos del trabajo (IV/IV)

#### LIRPF Artículo 18. Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.

1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. **Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.**
2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de **rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley** que tengan un período de generación superior a dos años,

#### [CV 1868-23 de 28.06.2023](#)

El consultante es un jubilado al que se le ha reconocido por sentencia judicial de 4 de julio de 2022 -previa denegación del INSS-, el complemento de maternidad con sus atrasos correspondientes, con efectos desde el 2 de septiembre de 2019.

(...) el hecho de tratarse de una pensión pública excluiría esa posibilidad de aplicación de la reducción del 30 por 100 que recoge el apartado 2 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, siendo este el criterio que ha venido manteniendo este Centro en sus contestaciones: consultas nº V0229-10, V2917-14, V1607-15, V1783-16, V1372-17, V1379-18 y V0122-19, entre otras. Ahora bien, en relación con la aplicación de este apartado a las pensiones, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en [resolución de recurso de alzada para la unificación de criterio de 1 de junio de 2020, resolución nº 00/03228/2019/00/00](#), ha fijado el siguiente criterio:

**“Cuando se perciban pensiones o prestaciones asimiladas de períodos anteriores, o complementos o recargos de las mismas de tales períodos, porque una sentencia judicial así lo haya reconocido, a las cantidades percibidas de períodos anteriores, cuando los períodos concernidos superen los dos años, no les resulta de aplicación la reducción del apartado 3 del art. 18. de la Ley 35/2006, pero sí la del apartado 2 de dicho artículo”.**

Esta unificación de criterio fijada por el TEAC ha sido asumida por este Centro directivo en su contestación vinculante nº V2761-20, en la que se resuelve que **“procede modificar el criterio interpretativo que esta Dirección General había venido manteniendo hasta ahora y pasar a considerar que la reducción del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto resulta operativa respecto a las pensiones y haberes pasivos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, cuando vengán reconocidas por sentencia judicial y abarquen más de dos años”.**

En consecuencia, cabe afirmar que en el caso analizado la reducción del 30 por ciento (la regulada en el artículo 18.2) resultará operativa respecto a los atrasos (del complemento por maternidad) objeto de consulta, por existencia de un espacio temporal superior a dos años —abarca desde 2 de septiembre de 2019 y concluye con la fecha en que adquiere firmeza la sentencia de 2022—, siempre que se cumplan además los restantes requisitos que para su aplicación establece dicho precepto.

así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

**Resolución 08/08507/2020/00/00 de 30.11.2021 No vinculante**

Pese al literal del art. 18.2 párrafo 2º LIRPF, las **prestaciones por extinción de mutuo acuerdo de la relación laboral previas a la situación de jubilación anticipada** –en este caso trabajadora prejubilada del Banco Sabadell que percibe anualmente un importe más el coste del convenio especial con la Seguridad Social- no están vinculadas a un periodo de generación relacionado con el número de años de servicio del trabajador, y por tanto **pueden ser reducidas por notoria irregularidad sólo si son imputadas a un único periodo impositivo**, conforme al art. 18.2 LIRPF y 12.1 f) RIRPF.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

**Informa 141006 – COMPATIBILIDAD ENTRE REDUCCIONES DEL ARTÍCULO 18.2.**

**Un trabajador percibió en 2015 de su empresa un importe de capitalización del complemento de beneficios sociales al que aplicó la reducción del 30% prevista para los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (art. 12.e) RIRPF)<sup>1</sup>. En 2017 percibió un premio de antigüedad, ¿puede aplicar a estos rendimientos la reducción prevista para aquellos rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años?**

En el supuesto planteado, **el contribuyente no ha aplicado en los cinco períodos impositivos anteriores la reducción prevista para los rendimientos con período de generación superior a dos años, sino que aplicó en 2015 la reducción prevista para los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.**

En consecuencia, en 2017 podrá aplicar la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF a los rendimientos con período de generación superior a dos años.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

**STS 3589/2023 de 25/07/2023**

Jurisprudencia que se establece:

- 1) Es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son administradores sociales con ocasión de su cese, cuando se cumpla el resto de requisitos exigidos en el precepto.
- 2) Para determinar la posibilidad de la reducción expresada, anudada a la irregularidad en la percepción del rendimiento, ha de interpretarse el art. 18.2 LIRPF -que se trate de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a): que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente-.
- 3) Los rendimientos del trabajo consistentes en retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, al

[<sup>1</sup>] RIRPF Artículo 12. Aplicación de la reducción del 30 por ciento a determinados rendimientos del trabajo. (...) e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

incluirse en el art. 17.2.e) LIRPF, son aptos para ser objeto del beneficio de la reducción del 40 por 100 -luego 30 por 100- cuando se cumplan las restantes condiciones legales exigidas, lo que aquí se ha observado.

4) La denominada teoría del vínculo es indiferente, en este concreto asunto, al efecto de incluir o no las retribuciones a los administradores que nos ocupan en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 LIRPF

A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento.

3. El 30 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a) 1.ª y 2.ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

#### [CV 3028-23 de 21.11.2023](#)

La consultante se va a jubilar tres años más tarde de la edad ordinaria de jubilación

**Consulta:** Si se opta por la opción mixta para recibir el **complemento económico por jubilación demorada**, que combina la aplicación de un porcentaje adicional y de una **cantidad a tanto alzado como pago único**, pregunta si dicho pago único tendría derecho a la reducción del 30% previsto en el artículo 18 de la LIRPF.

**Respuesta de la DGT:** Procede descartar la aplicación de la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 —no operativa en las prestaciones del artículo 17.2.a)—, pero **sí resultará aplicable la reducción del 30 por ciento del artículo 18.3 sobre el complemento económico de jubilación demorada en el supuesto contemplado en la letra c) del artículo 210.2 del TRLGSS — respecto al cobro en forma de capital que resulte de la opción por la modalidad contemplada en esta letra c) —.**

4. Las reducciones previstas en este artículo no se aplicarán a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51, 53 y en la disposición adicional undécima de esta Ley.

# LIRPF Rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas (I/III)

De la [Ley 29/1994, de 24 de noviembre](#), de Arrendamientos Urbanos extraemos las siguientes definiciones:

## (Art 2) Arrendamiento de vivienda

- Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.
- Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador.

### [CV 2766-23 de 10.01.2023](#)

En el caso planteado en [consulta vinculante nº V1236-18 de fecha 11 de mayo de 2018](#), en relación a una vivienda alquilada a un estudiante por un período superior a un año que va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese tiempo, este Centro ha determinado que **“el alquiler de la vivienda se configura (según se indica en el escrito de consulta) como arrendamiento que va más allá de la mera temporada –se va a alquilar por un período superior a un año, y se deduce que tiene como finalidad primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del estudiante arrendatario, ya que dicho inmueble va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese periodo–, por lo que acreditándose tal circunstancia sí resultará operativa la citada reducción, pues nos encontraríamos a estos efectos ante un arrendamiento de vivienda”**.

Por el contrario, en [consulta vinculante nº V3019-17 de fecha 20 de noviembre de 2017](#), ante la cuestión planteada sobre si puede aplicar la reducción del rendimiento neto prevista en la LIRPF, **el propietario de una vivienda que ha alquilado a estudiantes, por habitaciones y por el tiempo que ellos necesitan para el curso universitario, este Centro ha establecido que “dado que el destino del alquiler no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, sino que se efectúa por el tiempo que necesitan para el curso universitario, no resultará aplicable la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.”**

### [CV1436-22 de 22.06.2022](#)

**El arrendamiento para profesores universitarios que se realiza entre septiembre y junio únicamente mientras dura el curso académico implica que el destino del alquiler no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios dado que sería un arrendamiento de temporada y, por tanto, para uso distinto de vivienda.**

## (Art 3) Arrendamiento para uso distinto del de vivienda.

- Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.
- En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para

ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualquiera que sean las personas que los celebren.

**CV 1736-23 de 15/06/2023**

El consultante, casado en separación de bienes, va a ceder el uso de un inmueble de su propiedad a su mujer para que ésta, al no tener trabajo, lo explote como apartamento turístico, pactando que su mujer le pague una renta equivalente al 2% del valor catastral.

**El consultante obtendría por la cesión del uso del inmueble a su cónyuge un rendimiento del capital inmobiliario, debiendo computar, de resultar aplicable, el rendimiento mínimo en caso de parentesco a que se refiere el artículo 24 de la LIRPF.**

**La Regulación de las Viviendas de Uso Turístico o Viviendas de Alquiler Vacacional depende de cada Comunidad Autónoma, pero en general, se entiende por viviendas de uso turístico** aquellas viviendas equipadas en condiciones de uso inmediato, ubicadas en inmuebles donde se vaya a ofrecer mediante precio el servicio de alojamiento de forma habitual y con fines turísticos.

**Se presumirá que existe finalidad turística cuando la vivienda sea comercializada o promocionada en canales de oferta turística.** En este sentido, se considerarán canales de oferta turística las agencias de viaje, las empresas que medien u organicen servicios turísticos y los canales en los que se incluya la posibilidad de reserva del alojamiento.(...).

**También, con carácter general, quedan excluidas de esta definición las viviendas arrendadas por tiempo superior a dos meses computados de forma continuada a un mismo arrendatario.**

**LIRPF . Artículo 22. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.**

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

**CV 0386-23 DE 22.02.2023**

El consultante es usufructuario del 50% de un inmueble. Indica que, sin dar su consentimiento, sus hijos, que son propietarios del 100% del inmueble, la mitad en pleno dominio y la otra mitad en nuda propiedad, han procedido a arrendar dicho inmueble como alojamiento turístico sin ofrecer servicios propios de la industria hotelera. A estos efectos el consultante no percibe cantidad alguna de sus hijos por dicho arrendamiento, habiéndoles reclamado la percepción de estos ingresos así como formar parte de la comunidad de bienes desde la que estos arriendan la vivienda a terceros.

Conforme al artículo 467 del Código Civil “el usufructo da derecho a disfrutar de los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa”. Y, según el artículo 471 del mismo código “el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles, de los bienes usufructuados (...)”.

En consecuencia, **esta atribución al usufructuario de todos los frutos que produzcan los bienes usufructuados comporta que será el consultante usufructuario a quien corresponderá la atribución de**

**los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de la vivienda en su porcentaje de participación, que en el supuesto planteado es del 50%.**

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.

**[Sentencia del Tribunal Supremo 4649/2021 de 14.12.2021](#)**

**Las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma, -demanda a la que acumula la acción de reclamación de las cantidades que se devenguen con posterioridad a la presentación de ésta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca-, tienen la calificación de rendimiento de capital inmobiliario, a imputar al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.**

**[CV 0032-24 de 13.02.2024](#)**

El Tribunal Supremo fija como doctrina que **las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra se deben integrar en la base imponible del ahorro por implicar una transmisión derivada de la entrega de facultades propias del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular. Su importe vendrá determinado por el valor efectivamente satisfecho siempre que no sea inferior al valor de mercado, en cuyo caso prevalecerá este. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la operación que hayan sido satisfechos por el concedente.**

**[Sentencia del Tribunal Supremo 2599/2022 de 21.06.2022](#)**

**[Sentencia del Tribunal Supremo 2598/2022 de 21.06.2022](#)**

**[CV 3104-23 de 28.11.2023](#)**

El consultante y otras dos personas más, son copropietarias de una finca rústica, habiendo suscrito un **contrato con una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares**. El contrato tiene una duración de 20 años, estipulándose un canon anual.

Partiendo de la hipótesis de que **el mencionado arrendamiento no constituye una actividad económica, (...) la calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de la finca constituyen rendimientos del capital inmobiliario.**

**(...) en el caso de que alguno de los copropietarios fuera persona autorizada administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial, los rendimientos obtenidos en desarrollo de dicha actividad, en su caso, tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.**

# LIRPF Rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles (II/III)

## Gastos deducibles (art 23.1)

Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y **demás gastos de financiación**, (...)

### TEAR de Valencia Resolución: 46/03411/2020/00/00 de 29.04.2021 – No vinculante

#### **Gastos de honorarios incurridos para reclamar la nulidad de la cláusula suelo.**

(...) siendo deducibles, conforme al artículo 23.1.a.4º de la LIRPF, las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales incurridos en la adquisición o mejora del bien, así como también según el precepto mencionado los "...demás gastos de financiación", y teniendo en cuenta además la argumentación seguida por la Dirección General de Tributos para incluir como gasto de financiación los honorarios incurridos en una demanda contra la entidad financiera por la cláusula suelo, **considera este Tribunal que el mismo criterio debe seguirse en el caso que nos ocupa, por cuanto se trata de gastos derivados de la financiación ajena y relacionados con la adquisición del inmueble del que derivan los ingresos generadores del rendimiento, por lo que nada obsta para su consideración como gasto deducible a los efectos de determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario.**

(...) así como **los gastos de reparación y conservación del inmueble**. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º

### **RIRPF art 13.a)**

A estos efectos, tendrán la consideración de **gastos de reparación y conservación**:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.
  - Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.
- No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

### CV 1263-23 de 12.05.2023

El consultante heredó un piso en muy mal estado. Pretende hacer una serie de reformas para poder arrendarlo. **Indica que el piso está alquilado desde febrero de 2023 pero que en 2022, año en el que realizó los gastos de acondicionamiento, estuvo en expectativa de alquiler.**

Ahora bien, **la deducibilidad de dichos gastos anteriores al arrendamiento está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.**

Ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta, en el que el piso no está alquilado, sino en expectativas de alquiler, **la existencia de una correlación entre los gastos de conservación y reparación, y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del piso.**

**Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, siquiera temporal, del piso por su titular.**

2.º Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador.

3.º Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

**RIRPF art 13.e)**

Se entenderá cumplido este requisito:

1.º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2.º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

4.º Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

**[CV 1244-23 DE 11.05.2023](#)**

La consultante pretende alquilar un local y una vivienda de su propiedad a particulares. Indica que se va a dar de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos para desarrollar la actividad.

Partiendo de la consideración de que no se cumplen los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, los rendimientos que obtenga por el alquiler del local o la vivienda de su propiedad se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario.

De acuerdo con lo previsto en este precepto, y **dado que el alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social no es necesaria para la obtención del rendimiento de capital inmobiliario, no serán deducibles las cotizaciones en los términos citados.**

b) Las cantidades destinadas a la **amortización del inmueble** y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el **3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores:**

- el coste de adquisición satisfecho o
- el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

**[Sentencia del Tribunal Supremo 3483/2021 de 15.09.2021](#)**

**La interpretación correcta del art. 23.1.b) de la LIRPF, es la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación**

**de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes.****[CV 2007-20 de 18.06.2020](#)**

**Considerando que el valor de adquisición de un bien no puede resultar negativo, la amortización acumulada tendrá como límite precisamente el valor de adquisición, pues no es posible amortizar un bien más allá del mismo.**

De lo anterior resulta que, a efectos del gasto fiscalmente deducible por amortización, si bien el artículo 14 del RIRPF establece el límite anual del mismo, **en el cómputo global, el límite de la amortización acumulada será el valor de adquisición del inmueble generador de los rendimientos.**

**INFORMA 143691**

En el **caso excepcional** de que el contribuyente opte por aplicar un porcentaje de amortización inferior al 3 por ciento, el importe que resulte de aplicar ese porcentaje se consignará en la declaración del IRPF en el apartado de **amortización en casos especiales**.

No obstante, **es importante tener en cuenta que en una posterior venta del inmueble el valor de adquisición se minorará en los importes que hubiesen resultado de aplicar el 3 por ciento**, aunque se hubiera deducido, en concepto de amortización, un gasto menor por haber aplicado un porcentaje inferior, conforme a lo dispuesto en el artículo 40 del RIRPF: *1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.*

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

**RIRPF art 14.3.**

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

- a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.
- b) Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 por ciento.

# LIRPF Rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles (III/III)

<p><b>Reducciones (art 23.2 y 3)</b></p> <p>2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá <b>en un 60 por ciento.</b></p>	<p><b>Redacción Ley 12/2023, de 24 de mayo, con efectos a partir del 01.01.2024 para los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados a partir del 25.05.2023</b></p> <p>2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá:</p>
<p><b>INFORMA 147286</b></p> <p><b>¿Qué porcentajes de reducción se aplican al rendimiento neto positivo del capital inmobiliario derivado del arrendamiento de viviendas en el caso de contratos celebrados entre el 26 de mayo y el 31 de diciembre de 2023?</b></p> <p>En virtud de lo dispuesto en las disposiciones finales segunda y novena de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, los arrendamientos destinados a vivienda, con contratos celebrados desde el 26 de mayo al 31 de diciembre de 2023, aplicarán las siguientes reducciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Durante 2023, la reducción del 60 por ciento prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del Impuesto, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2023.</b></li> <li>• A partir del 1 de enero de 2024 la reducción del 90, 70, 60 o 50 por ciento que proceda en función de las circunstancias que concurran en el contrato, de conformidad con la redacción vigente del apartado 2 del artículo 23 de la Ley de Impuesto a partir de dicha fecha.</li> </ul>	<p>a) En un 90 por ciento cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado<sup>[2]</sup>, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por ciento en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.</p> <p>b) En un 70 por ciento cuando no cumpliéndose los requisitos señalados en la letra a) anterior, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:</p> <p>1.º Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en esta letra.</p> <p>2.º Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las</p>
<p><b>Resolución del TEAR de Murcia 51/00861/2021/00/00 de 29.12.2022 – No vinculante</b></p> <p><b>No se aplica la reducción por alquiler destinado a vivienda en este caso, en el que se alquila mediante un contrato que se autodenomina como alquiler distinto de vivienda, a una entidad que ayuda a personas en situación de vulnerabilidad, para utilizarla como vivienda de acogida para familias, ya que dicho uso no implica un uso de vivienda sino una solución de carácter temporal, no concretándose tampoco los arrendatarios que la utilizarán.</b></p>	

[2] [Consultar zonas de mercado residencial tensionado](#)

[Resolución del TEAC 00/05138/2013/00/00 DE 08.09.2016](#)

**Resulta procedente la aplicación de la reducción** prevista en el apartado segundo del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles **cuando siendo el arrendatario una persona jurídica, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas.**

Esta reducción sólo resultará aplicable sobre los **rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente** en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos

En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.

**entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.**

**c) En un 60 por ciento cuando, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.**

**d) En un 50 por ciento, en cualquier otro caso. Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.**

Estas reducciones sólo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento. **Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de arrendamiento que**

incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación lo previsto en este apartado serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda urbana.

#### [Sentencia del Tribunal Supremo 910/2021 de 25/02/2021](#)

##### **Interpretación de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente".**

El alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda", ha de entenderse en el sentido de que **tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.**

3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

#### [Resolución del TEAC 00/02585/2020/00/00 de 22.07.2021](#)

(...) como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan "exigibles"; "exigibles" en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 de la citada Ley.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

#### **RIRPF. Artículo 15. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.**

A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, **exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:**

- a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.
- c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

#### [CV3014-21 DE 01.12.2021](#)

**Como consecuencia de las obras de soterramiento de vías ferroviarias, se va a producir la ocupación temporal durante un periodo de 24 meses de la vivienda y el garaje del consultante, percibiendo una indemnización por dicha ocupación.**

**Al no encontrarse la cantidad percibida dentro de la lista del citado artículo 15 del Reglamento del Impuesto, únicamente procederá la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el apartado 3 del artículo 23 de la Ley del Impuesto, en caso de que se trate de un rendimiento con un período de generación superior a dos años.**