



# Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2022: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales

**Manuel de Miguel Monterrubio**

*Inspector de Hacienda del Estado (España)*

## Extracto

En el presente artículo se analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) durante el año 2022, diferenciando entre las medidas que afectarán al ejercicio 2023 y las que resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2022. Al mismo tiempo, se analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de IRPF durante dicho año.

**Palabras clave:** IRPF 2022; novedades normativas; doctrinales y jurisprudenciales.

Recibido: 02-03-2023 / Aceptado: 22-03-2023 / Publicado: 05-04-2023

**Cómo citar:** Miguel Monterrubio, M. de. (2023). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2022: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 481, 59-114. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18747>



# News on personal income tax in 2022: reference to new enactments, doctrine and case law

Manuel de Miguel Monterrubio

## Abstract

In the present article, the main amendments passed in 2022 to personal income tax statutory regulations are analyzed, by making a difference between the measures in force from 2023 onwards and those which will be applicable in fiscal year 2022 itself. At the same time, the Supreme Court decisions, the administrative doctrine recently released by «Dirección General de Tributos» together with the resolutions passed by the «Tribunal Económico-Administrativo Central» related to personal income tax are thoroughly analyzed.

**Keywords:** personal income tax 2022; new enactments; doctrine and case law.

Received: 02-03-2023 / Accepted: 22-03-2023 / Published: 05-04-2023

**Citation:** Miguel Monterrubio, M. de. (2023). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2022: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 481, 59-114. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18747>

## Sumario

1. Introducción
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2022 y 2023
  - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2022
    - 2.1.1. Rentas exentas
    - 2.1.2. Rendimientos de actividades económicas
    - 2.1.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales
    - 2.1.4. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
    - 2.1.5. Deducciones en cuota íntegra
    - 2.1.6. Deducción por maternidad
  - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2023
    - 2.2.1. Rentas exentas
    - 2.2.2. Imputación temporal
    - 2.2.3. Rendimientos del trabajo
    - 2.2.4. Rendimientos de actividades económicas
    - 2.2.5. Regímenes especiales: trabajadores desplazados a territorio español
    - 2.2.6. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
    - 2.2.7. Nueva escala aplicable a las rentas del ahorro
    - 2.2.8. Deducciones en la cuota íntegra del impuesto
    - 2.2.9. Deducciones en cuota diferencial: deducción por maternidad
    - 2.2.10. Pagos a cuenta
    - 2.2.11. Obligación de declarar
3. Análisis de la doctrina administrativa
  - 3.1. Residencia fiscal en territorio español
    - 3.1.1. Residencia habitual en territorio español. Núcleo principal de actividades e intereses económicos (Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2022, RG 1527/2019 –NFJ087514–)
    - 3.1.2. Residencia habitual en territorio español. Traslado de residencia a Gibraltar (Consulta V1310/2022, de 9 de junio –NFC083478–)
    - 3.1.3. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Indemnización por despido (Consulta V0554/2022, de 18 de marzo –NFC082365–)

- 3.1.4. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Actividad desarrollada antes de su desplazamiento a territorio español (Consulta V0610/2022, de 23 de marzo –NFC082418–)
- 3.2. Exenciones
  - 3.2.1. Exenciones. Pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil (Resolución del TEAC de 26 de abril de 2022, RG 8956/2021 –NFJ085938–)
  - 3.2.2. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Retribuciones no específicas (Consulta V1437/2022, de 20 de junio –NFC083513–)
- 3.3. Rendimientos del trabajo
  - 3.3.1. Rendimientos del trabajo. Cantidades que no son abonadas al extrabajador como consecuencia de su fallecimiento (Consulta V2297/2022, de 31 de octubre –NFC084235–)
  - 3.3.2. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión a los trabajadores de móviles y otros dispositivos necesarios para el desarrollo de su trabajo (Consulta V0150/2022, de 31 de enero –NFC082030–)
  - 3.3.3. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por periodo de generación superior a dos años. Rectificación de la reducción inicialmente aplicada (Consulta V1262/2022, de 6 de junio –NFC083537–)
  - 3.3.4. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por irregularidad de sistemas de previsión social. Complemento a tanto alzado por retrasar el acceso a la jubilación –jubilación demorada– (Consulta V2577/2022, de 21 de diciembre –NFC084636–)
  - 3.3.5. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por irregularidad de sistemas de previsión social. Régimen transitorio. Varios planes de pensiones (Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2022, RG 8719/2021 –NFJ087803–)
  - 3.3.6. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Cómputo del impuesto sobre el valor añadido (Consulta V0139/2022, de 27 de enero –NFC082006–)
- 3.4. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario
  - 3.4.1. Rendimientos del capital inmobiliario. Base de amortización de un bien heredado (Consulta V0716/2022, de 1 de abril –NFC082553–)
- 3.5. Rendimientos de actividades económicas
  - 3.5.1. Rendimientos de actividades económicas. Afectación de plaza de garaje por un contribuyente que desarrolla la actividad económica de autotaxi (Consulta V0325/2022, de 18 de febrero –NFC082183–)
  - 3.5.2. Estimación objetiva. Cómputo del personal no asalariado. Baja maternal (Consulta V1033/2022, de 6 de mayo –NFC082791–)
  - 3.5.3. Estimación directa. Regularización de las cuotas del régimen especial de trabajadores autónomos (RETA) satisfechas en el ejercicio anterior, prevista en el nuevo sistema de cotización establecido en el artículo 308 del TRLGSS (Consulta V2518/2022, de 7 de diciembre –NFC084640–)

### 3.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales

- 3.6.1. Exención de empresa familiar. Donación onerosa (Consulta V0108/2022, de 24 de enero –NFC082061–)
- 3.6.2. Exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años. Transmisión de la vivienda a una sociedad en cuyo capital participa (Consulta V0561/2022, de 18 de marzo –NFC082369–)
- 3.6.3. Costas procesales. Cómputo de la ganancia patrimonial cuando los gastos satisfechos previamente en el proceso judicial fueron fiscalmente deducibles (Consulta V1485/2022, de 21 de junio –NFC083373–)
- 3.6.4. Venta de criptomonedas. Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial (Consulta V2179/2022, de 17 de octubre –NFC084124–)
- 3.6.5. Pacto sucesorio. Posterior transmisión del bien adquirido. Aplicación de la disposición transitoria 9.ª de la LIRPF (Consulta V0771/2022, de 11 de abril –NFC082594–)
- 3.6.6. Gravamen especial de loterías. Percepción del premio de manera fraccionada (Consulta V0121/2022, de 24 de enero –NFC082011–)

### 3.7. Reducciones en la base imponible

- 3.7.1. Reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. Interpretación de los nuevos límites absolutos de reducción (Consulta V0300/2022, de 17 de febrero –NFC082111–)
- 3.7.2. Reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. Definición de cuándo las cantidades aportadas por la empresa al Plan de Pensiones de Empleo de sus trabajadores derivan de una decisión del trabajador (Consulta V1209/2022, de 30 de mayo –NFC083144–)

### 3.8. Deduciones en la cuota íntegra y líquida

- 3.8.1. Dedución por inversión en empresas de nueva o reciente creación (Consulta V0794/2022, de 11 de abril –NFC082709–)
- 3.8.2. Dedución por obras de rehabilitación energética. Necesidad de certificado energético previo (Consulta V1060/2022, de 11 de mayo –NFC083020–)
- 3.8.3. Dedución por obras de rehabilitación energética en viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial (Consulta V1843/2022, de 2 de agosto –NFC083521–)
- 3.8.4. Dedución por obras de rehabilitación energética. Vivienda en copropiedad (Consulta V1097/2022, de 19 de mayo –NFC083050–)
- 3.8.5. Dedución por rehabilitación energética. Compatibilidad con ayudas públicas percibidas (Consulta V1338/2022, de 13 de junio –NFC083618–)
- 3.8.6. Dedución por familia numerosa. Traslado de residencia del cónyuge dependiente al extranjero (Consulta V1370/2022, de 14 de junio –NFC083643–)

## 4. Análisis de la jurisprudencia del TS

- 4.1. Rentas exentas. Indemnización por despido: análisis del requisito de desvinculación efectiva para consolidar la exención (Sentencia de 4 de marzo de 2022)
- 4.2. Rentas exentas. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Aplicación a administradores (Sentencia 790/2022, de 20 de junio)



- 4.3. Rentas exentas. Exención de sueldos de funcionarios de organismos internacionales (Sentencias 1737/2022, de 21 de diciembre, rec. núm. 472/2021 –NFJ088481–, y 718/2022, de 13 de junio, rec. núm. 5579/2020 –NFJ086721–)
- 4.4. Exención por reinversión. Concepto de vivienda habitual. Desmembramiento del dominio de la vivienda transmitida (Sentencia 1627/2022, de 12 de diciembre, rec. núm. 7219/2020 –NFJ088290–)
- 4.5. Rendimientos del capital mobiliario. Cesión de vehículos a los socios de la entidad. Aplicación de la regla de valoración de operaciones vinculadas (Sentencia 498/2022, de 27 de abril, rec. núm. 4793/2020 –NFJ086241–)
- 4.6. Rendimientos de actividades económicas. Imputación temporal de subvenciones cuando el contribuyente se ha acogido al criterio de cobros y pagos (Sentencia 1558/2022, de 23 de noviembre, rec. núm. 2699/2021 –NFJ088382–)
- 4.7. Ganancias patrimoniales. Derechos de opción. Integración en la base imponible del ahorro (Sentencia 804/2022, de 21 de junio, rec. núm. 7749/2020 –NFJ086896–)
- 4.8. Deducciones por familia numerosa. Aplicación a los ascendientes separados legalmente con dos hijos con derecho a percibir anualidades por alimentos (Sentencia 1368/2022, de 25 de octubre, rec. núm. 6568/2020 –NFJ088150–)

## 1. Introducción

Durante el año 2022 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) (BOE de 29 de noviembre), y el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF) (BOE de 31 de marzo).

De manera preliminar, siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2022:

- La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio), homogeniza el tratamiento de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva (IIC), conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen y establece un régimen de disolución y liquidación para las sociedades de inversión mobiliaria de capital variable que afecta a la fiscalidad de los socios.
- La Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 2 de diciembre), que mantiene el contenido de la Orden de módulos del ejercicio 2021.
- La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 (LPGE 2022) (BOE de 29 de diciembre), que ha revisado los límites absolutos para la aplicación de las reducciones en la base imponible vinculada a los distintos sistemas de previsión social y prorrogado para el ejercicio 2022 los

límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.

- El Real Decreto-Ley 31/2021, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y se fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a métodos y regímenes especiales de tributación (BOE de 29 de noviembre), que establece un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva.
- 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 (BOE de 31 de marzo), que declara exentas las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GW19525 de la compañía aérea alemana Germanwings, acaecido en los Alpes franceses el 24 de marzo de 2015.
- La Orden HFP/413/2022, de 10 de mayo, por la que se reducen para el periodo impositivo 2021 los índices de rendimiento neto y se modifican los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (BOE de 11 de mayo), que revisa la cuantía de los índices de rendimiento neto aplicable a las actividades agrícolas y ganaderas afectas por diversas situaciones climatológicas y mejora de determinados índices correctores para reflejar adecuadamente el incremento del precio de la electricidad sufrida durante este año.
- La Ley 10/2022, de 14 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE de 15 de junio), ha ampliado el ámbito subjetivo de las ayudas públicas vinculadas a la rehabilitación energética de viviendas que no se integran en la base imponible del impuesto.
- La Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 1 de julio), que establece el marco regulatorio de los productos paneuropeos de pensiones individuales.
- La Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 1 de diciembre), que incorpora diversas medidas con efecto en el ejercicio 2022. Por una parte, con carácter general, se eleva la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos aplicable en dicho año. Además, para compensar el

incremento en el precio de determinados insumos, como el gasóleo agrícola y los fertilizantes, se recupera la deducción de parte de los costes soportados durante el ejercicio. Por último, se establece una nueva reducción del rendimiento neto de módulos aplicable por los contribuyentes que residan en la isla de La Palma.

- El Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 29 de diciembre), que simplifica la aplicación de los excesos de aportaciones producidas en años anteriores a sistemas de previsión social.
- El Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre), que declara exentas las ayudas por daños personales sufridos en incendios forestales en 2022.
- La Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión (BOE de 18 de marzo), modifica la deducción por maternidad aplicable en los periodos 2020 a 2022.

También, se han aprobado otras normas en 2022 con efectos para el periodo impositivo 2023:

- La Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 1 de diciembre), introduce diversas modificaciones en esta materia para el ejercicio 2023. Por una parte, con carácter general, se eleva la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos aplicable en dicho año. Además, para compensar el incremento en el precio de determinados insumos, como el gasóleo agrícola y los fertilizantes, se recuperan también para 2023 la deducción de parte de los costes soportados durante el ejercicio, y en el caso de la electricidad, se incorporan como estructurales las mejoras ya introducidas en 2022 en relación con determinados índices correctores. Además, en 2023 se mantiene la reducción del rendimiento neto de módulos aplicable por los contribuyentes que residan en la isla de La Palma. Por último, se revisa el tratamiento en dicho método de las ayudas desacopladas de la Política Agraria Comunitaria (PAC).
- La Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por el que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Le-

gislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 1 de julio), que establece nuevas modificaciones en los límites fiscales y financieros aplicables a las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

- El Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad (BOE de 27 de julio), que revisa la obligación de declarar de estos contribuyentes para facilitar el control del nuevo sistema de cotización.
- El Real Decreto-Ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía (BOE de 19 de octubre), que amplía el plazo para poder aplicar la deducción por rehabilitación energética de viviendas.
- La Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes (BOE de 22 de diciembre), que introduce importantes modificaciones en el IRPF, tanto a favor de empresas emergentes, como es la mejora en la fiscalidad de la entrega de acciones a sus trabajadores para que puedan atraer el talento, como de carácter general, como es la mejora del régimen de impatriados mediante la atracción de teletrabajadores internacionales, profesionales altamente cualificados o emprendedores, así como de la familia que le acompañe y la reducción del tiempo de residencia fiscal previa para acceder al mismo, la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, con una importante elevación de la deducción y del tiempo durante el cual se puede invertir en tales compañías o la nueva regulación prevista para los gestores de fondos de capital-riesgo, para los que se incorpora una importante rebaja impositiva.
- La Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), que ha aprobado una nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo, elevado el porcentaje de gastos de difícil justificación en estimación directa y la reducción general aplicable al rendimiento neto de módulos, revisado los límites de reducción en base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, incrementado los tipos de gravamen de las rentas del ahorro, reconfigurado la deducción por maternidad, reducido los tipos de retención de la propiedad intelectual y la imputación de rentas inmobiliarias y extendido la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla a la isla de La Palma. Además, ha aprobado el régimen fiscal del acontecimiento «37.<sup>a</sup> Copa América», estableciendo una reducción aplicable a los rendimientos netos percibidos de la entidad organizadora y los equipos participantes.
- La Ley 30/2022, de 23 de diciembre, por la que se regulan el sistema de gestión de la Política Agrícola Común y otras materias conexas (BOE de 24 de diciem-

bre), que declara exentas ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes).

- El Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 29 de diciembre), que establece modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta como consecuencia de los nuevos importes de la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo.
- El Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre), que establece un régimen transitorio en relación con la nueva configuración de la deducción por maternidad.
- La Orden HFP/1336/2022, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Orden HAC/177/2020, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de la deducción por maternidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se regula la comunicación de variaciones que afecten al derecho a su abono anticipado y otra normativa tributaria (BOE de 30 de diciembre), que introduce los cambios pertinentes en el modelo para solicitar el pago anticipado de la deducción por maternidad.
- El Real Decreto 31/2023, de 24 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones (BOE de 25 de enero), que introduce diversas medidas en materia de retenciones a aplicar a las remuneraciones percibidas por los artistas.

Además, en la actualidad existen varias normas en tramitación con medidas que afectan al IRPF:

- Proyecto de Ley por el derecho a la vivienda, que pretende estimular el alquiler de vivienda a precios asequibles a través de la incorporación de reducciones superiores a aplicar sobre el rendimiento neto derivado del alquiler de esta.
- Proyecto de Ley de medidas de eficiencia procesal del servicio público de justicia, que extiende la exención prevista para las indemnizaciones por daños personales a otras indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos y psíquicos, en casos distintos de accidentes de tráfico, cuya cuantía no se haya fijado legal ni judicialmente, pero cuyo abono sea consecuencia de un

acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2022 o al 2023. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias, resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y sentencias del Tribunal Supremo (TS) más relevantes evacuadas durante 2022.

## **2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2022 y 2023**

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2022 o al 2023.

### **2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2022**

A continuación, se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2022.

#### **2.1.1. Rentas exentas**

En el ámbito de las rentas exentas se declaran exentas determinadas ayudas. Por una parte, las percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525. Por otra, las percibidas por daños personales consecuencia de los incendios forestales acontecidos en 2022.

##### **2.1.1.1. Ayudas percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525**

El Real Decreto-Ley 6/2022 ha introducido una nueva disposición adicional 51.<sup>a</sup> en la LIRPF con la finalidad de declarar exentas las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525, acaecido en los Alpes franceses el 24 de marzo de 2015, en concepto de responsabilidad civil, así como las ayudas voluntarias satisfechas a aquellos por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.

De esta forma, tales cantidades estarán exentas sin necesidad de judicializar el proceso, requisito que era necesario para acceder a la exención prevista en la letra d) del artículo 7 de la LIRPF relativa a las indemnizaciones por daños personales por responsabilidad civil, al tiempo que se extiende la exención a otras cantidades pagadas de forma voluntaria por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a la misma (fundamentalmente, becas de estudios a los hijos de los viajeros fallecidos).

Esta medida resulta aplicable a periodos impositivos no prescritos anteriores a 2022, pues parte de tales cantidades ya fueron satisfechas en años anteriores.

#### 2.1.1.2. Ayudas públicas por daños personales provocados por los incendios forestales acontecidos en 2022

Como consecuencia de los incendios forestales que tuvieron lugar en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Illes Balears, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Madrid, Región de Murcia, Comunidad Foral de Navarra, País Vasco y La Rioja, durante los meses de junio, julio y agosto, y que se relacionan en el anexo del Acuerdo del Consejo de Ministros de 23 de agosto de 2022, el Real Decreto-Ley 20/2022 declara exentas las ayudas previstas en la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, por daños personales ocasionados por los mismos.

### 2.1.2. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas las medidas introducidas, con efectos a partir del 1 de enero de 2022, afectan exclusivamente a los contribuyentes en estimación objetiva.

Su contenido se detalla seguidamente.

#### 2.1.2.1. Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, la LPGE 2022 ha modificado la disposición transitoria 32.<sup>a</sup> de la LIRPF con la finalidad de prorrogar el empleo de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen usándose desde esa fecha.

En consecuencia, el volumen de rendimientos íntegros del año 2021 a considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en vez de 150.000, y de 125.000 euros, en vez de 75.000, en el caso de operaciones en las que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relati-

vo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior a tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000.

En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales se eleva, igualmente, el límite excluyente relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior a tener en cuenta, quedando fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000.

### 2.1.2.2. Ampliación del plazo de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva

Como consecuencia de la prórroga de los límites excluyentes de la estimación objetiva, el Real Decreto-Ley 31/2021 ha establecido un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva que abarca desde el 30 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2022.

### 2.1.2.3. Orden de módulos para el ejercicio 2022

La Orden HFP/1335/2021 desarrolla para el año 2022 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la Orden de módulos del ejercicio 2021, manteniendo idénticos tanto la cuantía de los signos, índices o módulos, como las instrucciones de aplicación.

No obstante, con posterioridad a su aprobación, se han introducido diversas modificaciones a través de la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, cuyo contenido se detalla a continuación.

#### A) Modificaciones a favor de contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas y ganaderas

Durante el año 2022 se ha producido un importante incremento en el precio de determinados insumos (piensos, electricidad, fertilizantes y carburantes) que ha afectado especialmente a la rentabilidad de las explotaciones agrícolas y ganaderas.

Dada la particular forma de determinar el rendimiento neto de las mismas cuando se encuentran sujetas al método de estimación objetiva (estimación de un beneficio calculado como un porcentaje [índice de rendimiento neto] sobre la cifra de ventas, sin deducción de gastos adicionales), resulta evidente que la estimación de los mismos se ha alejado de la realidad sufrida por el sector durante dicho periodo, por lo que se han adoptado, para el ejercicio 2022, las siguientes medidas (disp. adic. 7.<sup>a</sup> de la Orden HFP/1172/2022):

- Las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto en el ejercicio 2022 por el método de estimación objetiva podrán minorar el rendi-

miento neto previo (calculado conforme a lo previsto en la Instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del anexo I de la Orden HFP/1335/2021) en el 35 % del precio de adquisición del gasóleo agrícola y en 15 % del precio de adquisición de los fertilizantes, en ambos casos necesarios para el desarrollo de dichas actividades. Estas adquisiciones deberán haberse efectuado en 2022 y contar con la correspondiente factura emitida igualmente en dicho ejercicio.

- Se sustituyen los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, regulados en la Instrucción 2.3 d) y 2.3 f), respectivamente, del anexo I de la Orden HFP/1335/2021 de módulos para el año 2022, por los previstos en el mismo anexo por la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De esta forma, se establece un índice corrector por piensos adquiridos a terceros único del 0,50, en sustitución de los inicialmente previstos, esto es, el 0,75 con carácter general y del 0,95 para la ganadería intensiva de porcino y la avicultura.

En cuanto al índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, se minorará el índice actual del 0,80 al 0,75, al tiempo que se modifican las condiciones de aplicación del este, al ampliarlo a todos los regadíos con energía eléctrica, en vez de a los regadíos estacionales.

## B) Modificaciones a favor de contribuyentes residentes en la isla de La Palma

Las erupciones volcánicas ocurridas en la isla de La Palma han afectado de manera muy negativa a las actividades económicas desarrolladas en dicha isla.

En consecuencia, con la finalidad, por una parte, de adaptar la fiscalidad de estos contribuyentes, resulta necesario aprobar una reducción análoga a la que en la actualidad existe en el término municipal de Lorca, a causa del terremoto acontecido en dicho municipio.

De esta forma, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en la isla de La Palma y determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2022 correspondiente a tales actividades en un 20 % (disp. adic. 6.ª de la Orden HFP/1172/2022).

Esta reducción se aplicará sobre el rendimiento neto de módulos resultante después de aplicar la reducción general prevista para 2022, la cual se analiza en el epígrafe siguiente, y se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado correspondientes al cuarto trimestre de dicho año.

### C) Modificaciones a favor de todos los contribuyentes en estimación objetiva

Por último, la difícil situación económica sufrida en 2022 con incrementos generalizados en los diferentes costes de producción ha hecho necesario elevar del 5 al 15 % la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos para todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación objetiva (disp. adic. 8.ª de la Orden HFP/1172/2022).

Esta reducción se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado correspondientes al cuarto trimestre de 2022.

### 2.1.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales

En el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la Ley 11/2021 ha introducido diversas modificaciones aplicables a partir del 1 de enero de 2022. Por una parte, se establecen nuevos requisitos para computar el número mínimo de accionistas requerido para que las sociedades de inversión de capital variable (SICAV) puedan aplicar el tipo de gravamen establecido para las IIC, lo que, a su vez, ha exigido el establecimiento de un régimen de disolución y liquidación de esta con determinadas particularidades en el IRPF de sus socios personas físicas. Por otra parte, se homogeniza el tratamiento en el IRPF de las inversiones en determinadas IIC, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen. Por último, la Ley 10/2022 ha incrementado el ámbito subjetivo de las ayudas públicas vinculadas a la rehabilitación energética de viviendas que no tributan en el IRPF.

A continuación, se analizan estas medidas.

#### 2.1.3.1. Fondos y sociedades cotizados en el extranjero

El artículo tercero de la Ley 11/2021 homogeniza el tratamiento de las inversiones en determinadas IIC, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen.

La razón de esta modificación hay que encontrarla en el hecho de que la vigente normativa del IRPF establece para los fondos y sociedades de inversión cotizados un tratamiento diferenciado respecto de las restantes IIC, en atención a su particular régimen de transmisión, similar al de las acciones. Este tratamiento diferenciado consiste en excluir a los ETF de la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento por reinversión, conocido popularmente como régimen de traspasos, tal y como se señala en el último párrafo del artículo 94.1 a) de la LIRPF.

Ahora bien, la exclusión del régimen de traspasos que hasta ahora contenía dicho artículo solo resultaba aplicable respecto a ETF españoles, los regulados en el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva (LIIC), así como a ETF extranjeros armonizados cotizados en la bolsa española, pero no a aquellos ETF extranjeros armonizados, inscritos y comercializados en España, pero que coticen únicamente en bolsa extranjera.

Para corregir esta clara distorsión entre uno y otro producto, se extiende a los ETF que coticen en bolsa extranjera el tratamiento previsto para los ETF que cotizan en bolsa española respecto del régimen de traspasos.

A tal efecto, la citada Ley 11/2021 añade un número 3.º en el artículo 94.2 a) de la LIRPF, por el que se excluye la posibilidad de aplicar el régimen de traspasos respecto de ETF análogos a los ETF españoles, con independencia de dónde coticen.

Ahora bien, con la finalidad de respetar las expectativas de quienes hubieran adquirido ETF que cotizan en bolsa extranjera adquiridos antes del 1 de enero de 2022 y que, por lo señalado anteriormente, podían aplicar el régimen de traspasos, se añade una disposición transitoria 36.<sup>a</sup> en la LIRPF que permite aplicar a partir del 1 de enero de 2022 dicho régimen a los ETF que cotizan en bolsa extranjera adquiridos con anterioridad a dicha fecha, siempre que la reinversión no se destine a la adquisición de otros ETF (español o extranjero).

### 2.1.3.2. Régimen fiscal de disolución y liquidación de las SICAV

El artículo primero de la Ley 11/2021 ha modificado el artículo 29.4 a) de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) estableciendo nuevas reglas para computar el número mínimo de accionistas que debe tener una sociedad de inversión variable para poder aplicar el tipo del 1 % en dicho impuesto.

En concreto, dicha norma ha establecido que solamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones, cifra que se eleva a 12.500 euros cuando se trate de SICAV por compartimentos.

Además, como complemento a lo anterior, se establece que la Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento del número mínimo de accionista, debiendo a tal efecto la sociedad de inversión mantener y conservar durante el periodo de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

Como consecuencia de este cambio relevante en la operativa de este tipo de entidades, la propia Ley 11/2021 ha incorporado una disposición transitoria 41.<sup>a</sup> en la LIS en la que regula un régimen especial de disolución y liquidación al que pueden acogerse las entidades

que lo deseen, garantizando una reorganización ordenada del sector como consecuencia de los nuevos requisitos legales.

A tal efecto, las SICAV a las que haya resultado aplicable el tipo del 1 % durante el periodo impositivo 2021, y deseen acogerse a este régimen transitorio, deberán adoptar válidamente el acuerdo de disolución con liquidación durante el año 2022 y realizar con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios según la normativa mercantil hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

La consecuencia para los socios de la sociedad en liquidación, contribuyentes del IRPF, es que no integrarán en la base imponible la ganancia de patrimonio derivada de la liquidación de la entidad, siempre que el total de dinero o bienes que les corresponda como cuota de liquidación se reinvierta en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en otra SICAV o en un fondo de inversión de carácter financiero regulados por la LIIC que tributen al tipo del 1 %. En este caso, las nuevas acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad objeto de liquidación.

Debe tenerse en cuenta que la reinversión no puede ser parcial y que debe efectuarse antes de haber transcurrido siete meses contados desde la finalización del plazo establecido para la adopción del acuerdo de disolución con liquidación.

### 2.1.3.3. Medidas a favor de la rehabilitación energética de viviendas

Con la finalidad de favorecer la rehabilitación energética de viviendas, la Ley 10/2022 ha modificado la redacción del apartado 3 de la disposición adicional 5.<sup>a</sup> de la LIRPF declarando la no integración en la base imponible y, por tanto, la no tributación de las ayudas percibidas por personas físicas derivadas de Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

### 2.1.4. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

En el ámbito de las reducciones en la base imponible por aportaciones a los distintos sistemas de previsión social se han introducido nuevas modificaciones. Por una parte, la LPGE 2022 ha vuelto a establecer nuevos límites de reducción en la base imponible, lo que, a su vez, ha hecho necesario que el Real Decreto 1039/2022 establezca normas más sen-

cillas para la aplicación de los excesos de aportaciones producidas en años anteriores a sistemas de previsión social. Por otra parte, la Ley 12/2022 ha aprobado el marco regulatorio de los productos paneuropeos de pensiones individuales.

A continuación se analizan estas medidas.

#### 2.1.4.1. Nuevos límites de reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social

La LPGE ha introducido modificaciones en la cuantía máxima de reducción en la base liquidable general por aportaciones a sistemas privados de previsión social.

En concreto, ha modificado el artículo 52 de la LIRPF minorando para 2022 el límite absoluto de reducción en la base liquidable general para el conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales al conjunto de sistemas de previsión social, de 2.000 a 1.500 euros anuales.

Pero, al mismo tiempo, el incremento en la cuantía de dicho límite de 8.000 euros adicionales aplicable exclusivamente a contribuciones empresariales efectuadas a dicho sistema se eleva a 8.500 euros.

Además, en relación con este límite, se permite computar dentro del mismo no solo a las contribuciones empresariales sino también a las aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social empresarial de cuantía igual o inferior a la respectiva contribución empresarial. De esta forma, se pretende fomentar el esfuerzo conjunto entre trabajadores y empresas, de manera que las aportaciones máximas que el trabajador puede reducir en su base imponible dependan de la cuantía de la contribución empresarial a favor del trabajador.

Ahora bien, con la finalidad de evitar que se reconviertan en contribuciones empresariales las aportaciones individuales, a través de la correspondiente modificación o novación contractual en el marco de un sistema de retribución flexible, se señala expresamente que las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

Todo ello manteniendo el tradicional límite porcentual del 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Por otra parte, como en ocasiones anteriores, la modificación operada en la normativa fiscal tiene su correlativa modificación en la normativa financiera, modificándose, además, la disposición adicional 16.<sup>a</sup> de la LIRPF, de manera análoga, la cual establece los nuevos límites fiscales al límite financiero aplicable al conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social.

### Ejemplo 1

Durante el periodo impositivo 2022 un trabajador ha aportado 1.200 euros a su plan de pensiones de empleo. Además, la empresa ha hecho contribuciones empresariales a su favor en un plan de pensiones de empleo por cuantía de 4.000 euros, aportando el trabajador a dicho plan 3.000 euros adicionales. La suma de los rendimientos netos del trabajo y actividades económicas es de 40.000 euros.

Cuantía máxima para reducir en la base imponible general por aportaciones a sistemas de previsión social en 2022:

a) Límite absoluto: 8.200 euros.

- Aportaciones individuales: 1.200 euros (límite 1.500 €).
- Contribuciones empresariales y aportaciones individuales al plan de pensiones de empleo: 7.000 euros.
  - Contribución empresarial: 4.000 euros.
  - Aportación individual: 3.000 euros.Límite 8 800 euros (8.500 + parte no consumida del límite de 2.000).

b) Límite relativo: 12.000 euros ( $30\% \times 40.000$ ).

Total a reducir. La menor de los dos: 8.200 euros.

#### 2.1.4.2. Nuevas reglas para aplicar los excesos de aportaciones de ejercicios anteriores pendientes de reducción

La configuración de los nuevos límites de reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social ha incorporado cierta complejidad a la forma de reducir en la base imponible las cantidades de ejercicios anteriores que no pudieron ser objeto de reducción por insuficiencia de la misma o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la LIRPF.

Pues bien, con la finalidad de simplificar la aplicación de tales excesos pendientes de reducción, el Real Decreto 1039/2022 modifica el artículo 51 del RIRPF, sustituyendo la actual regla de aplicación proporcional de tales excesos, entre aportaciones y contribuciones, por un sistema más sencillo, como es la aplicación del límite máximo incrementado con independencia de la procedencia de las cantidades aportadas. Este mismo régimen se aplica en el ejercicio 2022, en relación con los excesos procedentes de ejercicios anteriores, tal y como se establece en la disposición transitoria 19.<sup>a</sup> del RIRPF, igualmente modificada por dicho real decreto.

Hasta ahora, el artículo 51 del RIRPF venía exigiendo una aplicación proporcional de los excesos, según se trate de aportaciones o contribuciones, y están limitados por la aplicación de todos los límites de los artículos 51, 52, 53 y la disposición adicional 11.<sup>a</sup> de la LIRPF.

Sin embargo, a partir de ahora, con la nueva redacción de dicho artículo, los excesos de ejercicios anteriores, cualquiera que sea su procedencia (aportación o contribución empresarial) podrán reducirse hasta la cuantía de límite máximo incrementado (10.000 €, considerando la suma de las cuantías de 1.500 € y 8.500 €), entendiéndose que en el año en el que se hubieran abonado hubieran respetado las cuantías previstas en la disposición adicional 16.<sup>a</sup> de la LIRPF. Lógicamente, permanece inalterado el límite porcentual sobre los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Por otra parte, los excesos correspondientes a las primas de seguros colectivos de dependencia, a las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad y a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales se imputarán respetando sus límites propios.

#### 2.1.4.3. Régimen fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales

La Ley 12/2022 añade una nueva disposición adicional 52.<sup>a</sup> a la LIRPF con la finalidad de equiparar el tratamiento fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales al de los planes de pensiones.

De esta forma, la equiparación de los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales, al régimen fiscal de los planes de pensiones implica que:

- Las aportaciones del ahorrador a los productos paneuropeos de pensiones individuales pueden reducir la base imponible general en los mismos términos que las realizadas a los planes de pensiones y se incluirán en el límite máximo conjunto previsto en el artículo 52 de la LIRPF.
- Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de estos productos tendrán en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo y no estarán sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).
- Si el contribuyente dispusiera de los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a estos productos, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible del IRPF indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los

intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones regularizadas tributarán como rendimiento del trabajo en el periodo impositivo en que se perciban.

### 2.1.5. Deducciones en cuota íntegra

En el ámbito de las deducciones en cuota íntegra, la LPGE ha introducido una modificación relevante para los contribuyentes que tengan su residencia en la isla de La Palma.

En particular, dicha ley ha introducido una nueva disposición adicional 57.<sup>a</sup> en la LIRPF que extiende para los años 2022 y 2023 la aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma.

En consecuencia, tanto la regulación legal como la reglamentaria de dicha deducción resultará igualmente aplicable a los contribuyentes de dicha isla.

### 2.1.6. Deducción por maternidad

Con respecto al ejercicio 2022, pero también aplicable retroactivamente al 2020 y 2021, en la forma que a continuación se analiza, se amplían los supuestos en los que, en relación con tales ejercicios, se tiene derecho a la deducción por maternidad.

En concreto, la disposición final 5.<sup>a</sup> de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión, ha añadido un nuevo apartado 4 en la disposición adicional 38.<sup>a</sup> de la LIRPF, con la finalidad de ampliar la aplicación de la deducción por maternidad a las mujeres que a partir del 1 de enero de 2020 pasaron a encontrarse en situación legal de desempleo, bien porque se les suspendió el contrato de trabajo (situación recurrente durante los ERTE que se adoptaron durante esos años), bien porque se encontraron en un periodo de inactividad productiva de las trabajadoras fijas-discontinuas, así como las autónomas perceptoras de una prestación por cese de actividad como consecuencia de la suspensión de la actividad económica desarrollada.

De esta forma, se considera que durante los meses de tales ejercicios en los que se encontraron en tal situación, han seguido desarrollando una actividad por cuenta propia o ajena por la cual están dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad, requisito que, con la redacción anterior se entendía que no se cumplía y, por tanto, no se les permitía aplicar la deducción por maternidad por tales meses.

Desde un punto de vista procedimental, el 2022 no presenta problema alguno, pues dicha regulación se ha aprobado antes de iniciar el plazo para la declaración de dicho ejer-

cicio, teniéndose en cuenta, en consecuencia, el cambio normativo, en el propio cálculo de la deducción por maternidad a aplicar por el contribuyente en dicho ejercicio.

En cuanto a los periodos impositivos 2020 y 2021, las mujeres que cumplan lo señalado anteriormente, no tendrán que rectificar las declaraciones inicialmente presentadas, sino que la aplicación de la misma en relación con tales meses se practicará de forma separada en la propia declaración del IRPF correspondiente al periodo impositivo 2022.

No obstante, estos importes se entenderán ya aplicados por el contribuyente (sin derecho a su solicitud, por tanto) en el caso de que en dichos meses el contribuyente hubiera practicado la deducción de forma efectiva y no se hubiera regularizado, siempre que se ajuste a los términos y condiciones establecidos en el párrafo anterior.

Por último, para evitar duplicidades, teniendo en cuenta que la percepción máxima es de 100 euros mensuales, se establece que la deducción aplicada correspondiente a tales meses más la de los meses por lo que ya practicó la deducción en su momento a través de la correspondiente declaración, no podrá ser superior a 1.200 euros.

## 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2023

A continuación, se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2023.

### 2.2.1. Rentas exentas

En el ámbito de las rentas exentas son varias las medidas adoptadas durante este ejercicio. Por una parte, se amplía la exención aplicable al rendimiento del trabajo en especie derivado de la entrega de acciones a los trabajadores de una empresa emergente. Por otra parte, como consecuencia de la nueva regulación de las ayudas de la PAC aplicables desde el 1 de enero de 2023, se declaran exentas las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes).

A continuación se analizan cada una de estas medidas:

#### 2.2.1.1. Entrega de acciones a los trabajadores de empresas emergentes

La Ley 28/2022 ha modificado la letra f) del artículo 43.2 de la LIRPF con la finalidad de mejorar la fiscalidad de los empleados que presten servicios a empresas emergentes. En este sentido, es una práctica habitual en empresas emergentes la remuneración a emplea-

dos mediante la entrega de acciones o participaciones como mecanismo de retención del talento, de manera que se remunerará con retribuciones futuras en caso de éxito del proyecto que llevan a cabo.

La entrega de tales acciones a los trabajadores, tanto directamente como cuando se trate del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, generará un rendimiento del trabajo en especie determinado por la diferencia entre el valor de mercado de dichas acciones y el coste satisfecho por el empleado para su ejercicio. Además, la LIRPF establece que dicho rendimiento puede estar exento hasta una cuantía de 12.000 euros, siempre y cuando la entrega se efectúe en las mismas condiciones para todos los empleados.

Pues bien, con la finalidad de atraer el talento y dotar de una política retributiva adecuada a la situación y necesidades de este tipo de empresas, se modifica la LIRPF con la finalidad de elevar el importe de la exención de 12.000 a 50.000 euros anuales en el caso de entrega de acciones o participaciones de una empresa emergente, sustituyéndose el requisito de concesión a todos los trabajadores en las mismas condiciones por algo más sencillo, como es que la oferta de tales acciones se efectúe dentro de la política retributiva general de la empresa (requisito que estuvo vigente para aplicar la exención hasta el ejercicio 2014).

Debe destacarse que la condición de emergente deberá tenerla la empresa en el momento de la entrega de tales acciones al trabajador. No obstante, en el caso de que la entrega derive del ejercicio de opciones de compra sobre tales acciones, la consideración como empresa emergente deberá cumplirse en el momento de la concesión de las opciones.

Por último, como medidas complementarias, se establecen cambios en materia de imputación temporal de este rendimiento y en el cálculo del mismo, cuestiones analizadas en epígrafes posteriores de este artículo.

#### 2.2.1.2. Ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes)

Dentro de las ayudas directas desacopladas de la nueva PAC 2023-2027 se encuentran las ayudas a los regímenes voluntarios en favor del clima y del medio ambiente, conocidos como eco-regímenes.

Estos últimos son prácticas agrarias beneficiosas para el medio ambiente instauradas en el marco de la citada PAC 2023-2027, que están asociadas a ayudas que compensan a los agricultores por los compromisos ambientales que voluntariamente se adquieren más allá de las normas establecidas por condicionalidad.

Sin embargo, esta compensación es solo parcial, y se basa en una cuantificación de los costes incurridos para realizar la práctica o los lucros cesantes que las mismas suponen a

las explotaciones. Por tanto, estas ayudas, en el mejor de los casos, solo compensan costes y lucros y, por tanto, no suponen un apoyo a la renta de las explotaciones.

En consecuencia, la Ley 30/2022 modifica la LIRPF con la finalidad de que tales ayudas no se integrarán en la base imponible del impuesto cualquiera que sea el régimen de determinación del rendimiento.

### 2.2.2. Imputación temporal

La Ley 28/2022 ha introducido una nueva letra m) en el apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF para establecer una nueva regla especial de imputación temporal a aplicar a los rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones de empresas emergentes analizadas en el epígrafe 2.2.1.1 anterior.

De esta forma, a partir del 1 de enero de 2023, en el caso de entrega de acciones o participaciones gratuitas, o a precio inferior al de mercado, a los trabajadores de una empresa emergente a los que resulta de aplicación la exención del epígrafe 2.2.1.1 anterior, el rendimiento del trabajo en especie no exento se imputará al periodo impositivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el capital de la sociedad sea objeto de admisión a negociación en la bolsa de valores o en cualquier sistema multilateral de negociación, español o extranjero.
- Que se produzca la salida del patrimonio del contribuyente de la acción o participación correspondiente.

No obstante, si transcurrido el plazo de diez años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones no se ha producido alguna de las circunstancias señaladas anteriormente, el contribuyente deberá imputar los rendimientos del trabajo correspondiente a tales acciones o participaciones, en el periodo impositivo en el que se haya cumplido el referido plazo de diez años.

Evidentemente, la elevación del importe exento y la regla especial de imputación temporal que difiere la tributación de la parte no exenta, configura un tratamiento fiscal que debe estimular la remuneración basada en instrumentos de patrimonio neto en este tipo de entidades.

### 2.2.3. Rendimientos del trabajo

En el ámbito de los rendimientos del trabajo también se han introducido importantes modificaciones para el ejercicio 2023. Por una parte, en el ámbito de las empresas emergentes, se ha establecido una regla especial de valoración de la retribución en especie derivada

de la entrega de acciones por parte de esas compañías a sus trabajadores. Por otra parte, para impulsar la localización en España de gestores de capital-riesgo, se determina una regulación específica a las retribuciones vinculadas al éxito de la inversión, popularmente conocida como *carried interest*. Además, la medida más importante en cuanto al censo de beneficiados y su impacto económico: se eleva la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, lo que supone una importante rebaja impositiva de los trabajadores de rentas medias-bajas. Por último, la aprobación del régimen fiscal del acontecimiento «37.ª Copa América» que establece una reducción a aplicar sobre la cuantía del rendimiento neto percibido de los equipos participantes o la entidad organizadora.

A continuación se analiza cada una de ellas.

### 2.2.3.1. Regla especial de valoración para la entrega de acciones de emergentes

Como complemento a la exención y la regla especial de imputación temporal, analizadas en los epígrafes 2.2.1.1 y 2.2.2 anteriores, respectivamente, el tratamiento fiscal de la entrega de acciones a los trabajadores de empresas emergentes se completa con el establecimiento de una regla especial de valoración para calcular el rendimiento neto del trabajo en especie derivado de dicha entrega.

A tal efecto, la Ley 28/2022 ha incorporado una nueva letra g) al artículo 43.1.1.º de la LIRPF, estableciendo que en el caso de entrega de acciones o participaciones gratuitas, o a precio inferior al de mercado, a los trabajadores de una empresa emergente a los que resulta de aplicación la exención del epígrafe 2.2.1.1 anterior, para la determinación del rendimiento del trabajo en especie se tendrá en cuenta el valor de mercado de las acciones o participaciones en el momento de la entrega al trabajador, salvo cuando se hubiera producido una ampliación del capital, realizada en el año anterior a aquel en que se entreguen las acciones o participaciones sociales, suscrita por un tercero independiente, en cuyo caso, se valorará tomando como referencia el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por este último.

De esta forma, se simplifica la valoración del rendimiento del trabajo en especie derivado de la entrega de esas acciones, permitiendo utilizar a tal efecto el valor de referencia marcado por ese tercero independiente que hubiera entrado en el capital de la entidad en el plazo del año anterior a la entrega de estas.

### 2.2.3.2. Mejora en el tratamiento fiscal del *carried interest*

La proliferación de tratamientos fiscales privilegiados a los gestores de entidades de capital-riesgo en los países de nuestro entorno ha obligado al legislador a mejorar el tratamiento fiscal de sus remuneraciones en nuestro país (conocidas popularmente como comi-

siones de éxito o *carried interest*), mejorando así la atracción de este tipo de contribuyentes o la retención de los ya existentes.

En concreto, la Ley 28/2022 ha incorporado una nueva disposición adicional 53.<sup>a</sup> en la LIRPF regulando su tratamiento.

En primer lugar, se califican en todo caso como rendimientos del trabajo los derivados directa o indirectamente de participaciones, acciones u otros derechos, incluidas comisiones de éxito, que otorguen derechos económicos especiales en determinadas entidades, obtenidos por las personas administradoras, gestoras o empleadas de dichas entidades o de sus entidades gestoras o entidades de su grupo.

En segundo lugar, una vez aclarada su calificación, se establece un importante incentivo fiscal, pues tales rendimientos del trabajo se integrarán en la base imponible en un 50 % de su importe, sin que resulten de aplicación exención o reducción alguna.

Eso sí, el acceso a dicho incentivo exige el cumplimiento de una doble condición:

- Los derechos económicos especiales de dichas participaciones, acciones o derechos tienen que estar condicionados a que los restantes inversores en la entidad, obtengan una rentabilidad mínima garantizada definida en su reglamento o estatuto.
- Las participaciones de acciones o derechos deberán mantenerse durante un periodo mínimo de cinco años, salvo que se produzca su transmisión *mortis causa*, o que se liquiden anticipadamente o queden sin efecto o se pierdan total o parcialmente como consecuencia del cambio de la entidad gestora, en cuyo caso, deberán haberse mantenido ininterrumpidamente hasta que se produzcan dichas circunstancias.
- Que los derechos económicos especiales no procedan directa o indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley General Tributaria (LGT).

Por último, conviene indicar que lo dispuesto anteriormente solo resultará aplicable cuando los citados derechos económicos especiales lo sean en relación con participaciones, acciones o derechos en cualquiera de las siguientes entidades:

- a) Fondos de Inversión Alternativa de carácter cerrado definidos en la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se modifican

las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.º 1060/2009 y (UE) n.º 1095/2010 incluidos en alguna de las siguientes categorías:

- 1.<sup>a</sup> Entidades definidas en el artículo 3 de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.
- 2.<sup>a</sup> Fondos de capital-riesgo europeos regulados en el Reglamento (UE) n.º 345/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de capital-riesgo europeos.
- 3.<sup>a</sup> Fondos de emprendimiento social europeos regulados en el Reglamento (UE) n.º 346/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos.
- 4.<sup>a</sup> Fondos de inversión a largo plazo europeos regulados en el Reglamento (UE) n.º 2015/760 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, sobre los fondos de inversión a largo plazo europeos.

b) Otros organismos de inversión análogos a los anteriores.

### 2.2.3.3. Reducción de la carga tributaria soportada por trabajadores de rentas media-baja

La LPGE 2023 ha dado nueva redacción al artículo 20 de la LIRPF incrementando el importe de dicha reducción y los umbrales de rendimientos a los que se aplica esta, todo ello con la finalidad de minorar la tributación a partir de 2023 de los trabajadores con menores rentas.

Hasta 2022 dicha reducción resultaba aplicable a los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros (lo que equivale a unos 18.000 € brutos), siempre que no tuvieran rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros. Para los sujetos con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros (equivalente a 14.000 € brutos), se fijaba la reducción en 5.565 euros anuales, decreciendo linealmente hasta 0 para aquellos con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros.

A partir del 1 de enero de 2023, la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo será la siguiente:

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 14.047,5 euros (equivalente a 15.000 € brutos): 6.498 euros anuales.

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 14.047,5 (equivalente a 15.000 € brutos) y 19.747,5 euros (aproximadamente 21.000 € brutos): 6.498 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,5 euros anuales.

Como puede observarse, con la modificación propuesta se amplía el umbral de tributación, esto es, la cuantía de salario bruto anual a partir de la cual se empieza a pagar IRPF, desde los 14.000 euros anuales que operaban en 2022, hasta los 15.000 euros anuales a partir de 2023. Además, la necesaria minoración lineal de la cuantía de la reducción a medida que los salarios superen tal umbral ha hecho necesario extender la aplicación de la reducción a salarios de hasta 21.000 euros anuales (a diferencia de 2022 en los que la reducción afectaba hasta salarios de 18.000 € anuales).

Teniendo en cuenta que en la última Encuesta Anual de Estructura Salarial publicada por el Instituto Nacional de Estadística, esto es, al correspondiente al año 2020, el salario mediano (el que divide al número de trabajadores en dos partes iguales, la mitad de ellos con un salario inferior y la otra mitad con un salario superior) es de 20.920,12 euros brutos anuales; con la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo se consigue reducir la fiscalidad de la mitad de los perceptores de rendimientos del trabajo.

Evidentemente, la elevación de 14.000 a 15.000 euros el citado umbral de tributación tiene repercusión en otros ámbitos del impuesto, en particular en la obligación de declarar y el cálculo de las retenciones, cuestiones que se analizarán posteriormente.

#### 2.2.3.4. Reducción del rendimiento neto vinculado al acontecimiento «37.<sup>a</sup> Copa América»

Al igual que el régimen fiscal que se aprobó en la edición celebrada en Valencia, para la próxima Copa América que se celebrará en Barcelona, la disposición final 36.<sup>a</sup> de la LPGE 2023 establece que las personas físicas que presten sus servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes y adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de este acontecimiento, aplicarán una reducción del 65 % sobre la cuantía neta de los rendimientos que perciban de la entidad organizadora o de los equipos participantes, durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionados con su participación en el mismo.

#### 2.2.4. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, la difícil situación que actualmente soportan los autónomos, en un entorno de incremento de los costes de producción consecuencia de la elevación del coste de la energía, ha hecho necesario que la LPGE

2023 introduzca diversas medidas a favor tanto de los contribuyentes que determinan su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa como los que lo determinan con arreglo al método de estimación objetiva, cuyo contenido se analiza a continuación.

#### 2.2.4.1. Método de estimación directa

En el caso de los contribuyentes que determinan su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa, se mejora a partir de 2023 con una doble medida.

En caso de los trabajadores autónomos que determinen su rendimiento neto con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la LPGE 2023 eleva el porcentaje deducible en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación del 5 al 7 %.

No obstante, cuando dicho trabajador autónomo tenga derecho a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.2 (reducción equivalente a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo) y opte por su aplicación, en vez del porcentaje de deducción analizado en el párrafo anterior, las cuantías de dicha reducción aplicables a partir de 2023 serán las mismas que las analizadas anteriormente en el epígrafe 2.2.3.3 (nuevos importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicables desde 2023).

En consecuencia, a partir de 2023, en este último caso, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 14.047,5 euros: 6.498 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5 euros: 6.498 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 14.047,5 euros anuales.

#### 2.2.4.2. Método de estimación objetiva

En el ámbito de la estimación objetiva se han adoptado distintas medidas cuyo contenido se describen seguidamente:

##### A) Orden de módulos para el ejercicio 2023

En términos generales, la Orden HFP/1172/2022 desarrolla para el año 2023 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la Orden de módulos del ejercicio 2022, manteniendo idénticos tanto la cuantía de los signos, índices o módulos, como las instrucciones de aplicación.

No obstante, la citada orden ha introducido diversas modificaciones en esta materia para el ejercicio 2023.

Por una parte, con carácter general, se eleva la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos aplicable en dicho año del 5 al 10 % (disp. adic. 1.ª de la Orden HFP/1172/2022).

Adicionalmente, en el caso de actividades agrícolas y ganaderas, en 2023 resultará de aplicación la deducción de las facturas de gasóleo agrícola y fertilizantes realizadas durante el ejercicio y la variación en los índices correctores, en los mismos términos que los señalados en el epígrafe 2.1.2.3.A) anterior (disp. adic. 3.ª y anexo I de la Orden HFP/1172/2022).

Por último, al igual que en 2022, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en la isla de La Palma y determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2022 correspondiente a tales actividades en un 20 % en los mismos términos que lo analizado para 2022 en el epígrafe 2.1.2.3.B) anterior (disp. adic. 6.ª de la Orden HFP/1172/2022).

#### B) Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, la LPGE 2023 ha modificado la disposición transitoria 32.ª de la LIRPF con la finalidad de prorrogar el empleo de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen usándose desde esa fecha.

En consecuencia, el volumen de rendimientos íntegros del año 2022 a considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en vez de 150.000, y de 125.000 euros, en vez de 75.000, en el caso de operaciones en los que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior a tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000.

En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales se eleva, igualmente, el límite excluyente relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior a tener en cuenta, quedando fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000.

#### C) Ampliación del plazo de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva

Como consecuencia de la prórroga de los límites excluyentes de la estimación objetiva, la LPGE 2023 ha establecido un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva que abarca desde el 25 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2023.

## 2.2.5. Regímenes especiales: trabajadores desplazados a territorio español

La Ley 28/2022 ha introducido importantes modificaciones en el régimen especial aplicables a partir del 1 de enero de 2023 que modifican el artículo 93 de la LIRPF con la finalidad de atraer la residencia a España de personas físicas. Por una parte, se reducen los requisitos exigidos para poder optar por la aplicación del régimen especial. Adicionalmente, se incrementa el colectivo de potenciales beneficiarios del mismo. Por último, se revisan las normas de determinación de su deuda tributaria.

### 2.2.5.1. Requisitos para acceder al régimen especial

En relación con los requisitos para acceder al régimen especial, se disminuye el número de periodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales no pueden haber sido residentes fiscales en España, que pasa de diez a cinco años. De esta forma, resultará más sencillo el acceso al régimen, siendo una fórmula especialmente interesante para aquellas personas que en el pasado fueron residentes fiscales y se desplazaron posteriormente al extranjero, al favorecerse con la reducción de tal periodo temporal su retorno a territorio español una vez adquirida la experiencia y una mayor formación en el extranjero.

### 2.2.5.2. Ampliación del colectivo de potenciales beneficiarios del régimen especial

Además de reducir el número de periodos impositivos previos en los que no se tiene que ser residente fiscal para acceder al régimen especial, se incrementa el colectivo de potenciales beneficiarios del mismo al incorporarse nuevas situaciones que motivan el desplazamiento a territorio español.

De esta forma, en el ámbito del colectivo de trabajadores por cuenta ajena que se desplazan a territorio español, se añade a los supuestos tradicionales (inicio de una relación laboral con un empleador español o traslado en el marco de una prestación transnacional de servicios) el caso de los trabajadores que, sin ser ordenado por el empleador, se desplacen a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios informáticos y telemáticos. En consecuencia, se atiende a una situación cada vez más frecuente de realización del trabajo dando una correcta solución al colectivo de teletrabajadores o nómadas digitales.

Evidentemente, el cumplimiento de los requisitos señalados en el párrafo anterior deberá ser debidamente acreditado por el contribuyente. No obstante, para simplificar su aplicación, la ley establece un supuesto en el que se entenderán cumplidos: en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Por su parte, en el ámbito de aquellos que la causa de su desplazamiento a territorio español venga determinada por su adquisición de la condición de administrador, se elimina la restricción hasta ahora existente que impedía que el administrador participara en el capital social de dicha entidad en un porcentaje superior al 25 %. Por tanto, desde el 1 de enero de 2023, desaparece tal limitación, de manera que la participación del administrador en la entidad puede llegar a ser del 100 %. No obstante, se mantiene un supuesto en el que sí será necesario no tener una participación superior al 25 % en el capital social de la entidad: cuando dicha entidad tenga la consideración de entidad patrimonial con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.2 de la LIS.

Además, a los supuestos anteriores se adicionan tres nuevas situaciones:

- 1.<sup>a</sup> Cuando el desplazamiento a España sea como consecuencia de la realización en dicho país de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la citada Ley 14/2013.
- 2.<sup>a</sup> Cuando dicho desplazamiento a España sea como consecuencia de la realización en dicho país de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes.
- 3.<sup>a</sup> Cuando el desplazamiento a España sea para la realización de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.

Al respecto debe indicarse que, tanto el supuesto 2.º como en el 3.º, la remuneración percibida por el desarrollo de tales actividades tiene que representar en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

- 4.<sup>a</sup> Cuando el desplazamiento a España sea por ser un familiar de la persona que se está desplazando a territorio español acogiéndose a este régimen especial.

La experiencia demuestra que las facilidades para la movilización del trabajador y de su familia incrementa el atractivo como país para que localice su residencia. De esta forma, se extiende la posibilidad de acogerse al régimen especial, a los hijos menores de 25 años (o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad) y a su cónyuge o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial el progenitor de los hijos, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- Que se desplacen a territorio español con el contribuyente que se acoge al régimen especial previsto para los trabajadores desplazados a territorio español. En este sentido, conviene señalar que podrán acompañarle cuando este se desplace a España o venir a España con posterioridad al desplazamiento de este, siempre que no hubiera finalizado el primer periodo impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.
- Que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español.

- Que no hayan sido residentes en España durante los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español y no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.
- Que la suma de las bases liquidables derivadas de la aplicación del régimen especial de los miembros de la familia que le acompañan, en cada uno de los periodos impositivos en que resulte aplicable, sea inferior a la base liquidable del contribuyente que se desplaza a territorio español.

Cumplíendose tales condiciones, el régimen especial resultará de aplicación a los miembros de la familia que se desplacen durante los sucesivos periodos impositivos en los que el citado régimen especial resulte de aplicación al contribuyente desplazado a territorio español.

### 2.2.5.3. Normas para la determinación de la deuda tributaria

En primer lugar, se declara expresamente que les resultará de aplicación las exenciones previstas en el artículo 42.2 de la LIRPF a las rentas del trabajo en especie. Conviene destacar que esta modificación no supone un cambio en la fiscalidad de estos trabajadores, pues hasta el año 2022 se venía considerando en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) la aplicación de los supuestos recogidos en el artículo 42.2 de la LIRPF como un supuesto no sujeción.

En segundo lugar, la apertura del régimen especial a actividades económicas de carácter emprendedor obliga a establecer, a semejanza de lo dispuesto para los rendimientos del trabajo, que la totalidad de tales rendimientos obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

Por último, la LPGE, al elevar los tipos aplicables a la escala del ahorro, ha extendido los mismos, por razones obvias, a los contribuyentes de este régimen especial, de manera que, desde el 1 de enero de 2023, aplicarán la siguiente escala:

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

## 2.2.6. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

La Ley 12/2022 ha introducido nuevas modificaciones en la cuantía máxima de reducción en la base liquidable general por aportaciones a sistemas privados de previsión social respecto de la analizada en el epígrafe 2.1.4.1 anterior.

En concreto, ha dado nueva redacción al artículo 52 de la LIRPF con la finalidad de, por una parte, modular el incremento del límite de 8.500 euros relativo a sistemas de previsión social empresarial en función del salario del partícipe y, por otra, dar entrada a los nuevos productos incorporados al sistema de previsión social. Ahora bien, dicha redacción ha sido posteriormente revisada por la LPGE 2023, siendo la redacción última contenida en dicha ley la que será aplicable a partir del 1 de enero de 2023 y a cuyo contenido nos referimos a continuación.

Respecto de la primera de las cuestiones señaladas, a diferencia de 2022 en el que dentro del incremento del límite de 8.500 euros se permite computar las aportaciones individuales del partícipe, siempre que fueran de cuantía igual o inferior al importe de la contribución empresarial, a partir del 1 de enero de 2023 se permite que el partícipe, siempre que se cumplan determinadas condiciones, pueda llegar a hacer aportaciones al sistema de empleo empresarial superiores a la cuantía de la contribución empresarial.

De esta forma, siempre que el trabajador no obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, podrá efectuar aportaciones individuales por cuantía, como máximo, al resultado de aplicar a la respectiva contribución empresarial el coeficiente que resulte del siguiente cuadro:

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

Por el contrario, se aplicará el coeficiente 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.

Además, al igual que lo establecido en 2022, con la finalidad de evitar que se reconviertan en contribuciones empresariales las aportaciones individuales, a través de la corres-

pondiente modificación o novación contractual en el marco de un sistema de retribución flexible, se reitera que las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

Por otra parte, la citada ley ha establecido un segundo incremento del límite de 4.250 euros anuales (independiente del incremento del límite de 8.500 € anteriormente analizado), aplicable en relación con las aportaciones a los planes de pensiones sectoriales previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (TRLRPF), realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran a dichos planes por razón de su actividad; aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en la letra c) del apartado 1 del artículo 67 del TRLRPF; o de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, participe o a mutualidades de previsión social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

Ahora bien, en caso de ser participe de varios instrumentos de previsión social al que se efectúan aportaciones, debe indicarse que la cuantía máxima de incremento de la reducción por aplicación de los incrementos previstos anteriormente (el de 8.500 € para sistemas de previsión social empresarial y el nuevo de 4.250 previsto para los nuevos productos) será de 8.500 euros anuales. Por tanto, si bien ambos incrementos operan, inicialmente, como incrementos independientes, su suma no puede exceder de 8.500 euros anuales.

Y todo ello manteniendo además el límite específico de 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Por otra parte, como en ocasiones anteriores, la modificación operada en la normativa fiscal tiene su correlativa modificación en la normativa financiera, variándose, además, en la disposición adicional 16.<sup>a</sup> de la LIRPF, de manera análoga, los nuevos límites fiscales al límite financiero aplicable al conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social.

### 2.2.7. Nueva escala aplicable a las rentas del ahorro

La LPGE ha aprobado una nueva escala aplicable a la base liquidable del ahorro a partir de 2023 en la que se ha incorporado un nuevo tramo a partir de 300.000 euros, con una subida de 2 puntos en el tipo marginal (la mitad en la escala estatal y la otra mitad en la autonómica), al tiempo que se ha elevado en 1 punto el tipo marginal aplicable al tramo anterior. Como consecuencia de lo anterior, la escala estatal aplicable a la base liquidable del ahorro (art. 66 LIRPF) y la escala autonómica (art. 76 LIRPF) será a partir de 1 de enero de 2023 la siguiente:

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

De manera correlativa, en el caso de los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero, aplicarán la nueva escala prevista en el artículo 66.2 de la LIRNR, resultante de la agregación de las dos escalas anteriores, esto es, la siguiente escala:

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

Por último, la elevación en los tipos marginales derivados de las nuevas escalas se traslada al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados), tal y como se analizó anteriormente.

## 2.2.8. Deducciones en la cuota íntegra del impuesto

En materia de deducciones en la cuota íntegra, por una parte, la Ley 28/2022, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, ha mejorado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación y, por otra, la LPGE 2023 ha extendido la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla a los residentes de la isla de La Palma. Por último, el Real Decreto-Ley 18/2022 ha extendido un año más el plazo temporal para poder aplicar las deducciones por rehabilitación energéticas de viviendas.

A continuación, se analizan estas modificaciones:

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

La Ley 28/2022 con la finalidad de incrementar y facilitar la captación de recursos por parte de las empresas en la primera etapa de su vida ha introducido diversas modificaciones en la deducción regulada en el artículo 68.1 de la LIRPF.

En primer lugar, se eleva la base máxima de deducción actual de 60.000 a 100.000 euros anuales. Evidentemente, al elevarse la base máxima de deducción se estimula la captación de recursos por estas empresas en sus fases iniciales.

En segundo lugar, se eleva de tres a cinco años el plazo de adquisición de las acciones o participaciones a contar desde la constitución de la entidad, plazo que se extiende a siete años en el caso de empresas emergentes a las que se refiere el artículo 3.1 de la Ley 28/2022. De esta manera, se dispone de un mayor tiempo por parte de la entidad para conseguir los recursos necesarios para llevar a cabo su proyecto innovador, pues el actual plazo de tres años se ha demostrado claramente insuficiente.

Por último, la limitación a que el inversor no pueda participar en más de un 40 % del capital social de la empresa en la que ha invertido se suprime para los socios fundadores de una empresa emergente, entendido por tal aquellos que figuren así en la escritura de constitución de la entidad.

### 2.2.8.2. Deducción por rentas obtenidas en la isla de La Palma

La LPGE 2023 ha modificado la LIRPF introduciendo una nueva disposición adicional 57.<sup>a</sup> con la finalidad de extender la aplicación de la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla a los contribuyentes con residencia en la isla de La Palma, cuyo contenido ya ha sido analizado en el epígrafe 2.1.5 anterior.

### 2.2.8.3. Deducciones por rehabilitación energética

El Real Decreto-Ley 18/2022 ha extendido un año más el plazo para poder aplicar las deducciones por rehabilitación energética reguladas en la disposición adicional 50.<sup>a</sup> de la LIRPF.

De esta forma, la deducción por obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda, así como la deducción por obras que mejoren en el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda, serán aplicables respecto de las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 por las obras realizadas durante dicho periodo.

En cuanto a la deducción por obras de rehabilitación energética en edificios, la misma resultará aplicable en relación con las cantidades satisfechas por obras realizadas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2024.

### 2.2.9. Deducciones en cuota diferencial: deducción por maternidad

A partir del 1 de enero de 2023, la LPGE ha dado nueva redacción al artículo 81 de la LIRPF que regula la deducción por maternidad, creando una nueva configuración de la misma en la que se desvincula el derecho a la deducción del mantenimiento del efectivo ejercicio de una actividad por cuenta propia o ajena.

La deducción sigue exigiendo ser mujer con un hijo menor de tres años con derecho al mínimo por descendientes, pero frente a la deducción por maternidad vigente hasta 2022 en la que a la mujer se le exigía adicionalmente realizar una actividad por cuenta propia o ajena, de manera que por los meses en los que no realizara la misma no tenía derecho a la deducción. A partir del 1 de enero de 2023 desaparece esa exigencia de actividad y se sustituye por el análisis de su situación en un momento concreto: el del nacimiento del hijo.

De esta forma, se tendrá derecho a la deducción por maternidad cuando en el momento del nacimiento del menor la mujer, bien perciba prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, bien esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

Cumplándose cualquiera de las condiciones previstas en el párrafo anterior, se tendrá derecho a la deducción por maternidad, en todo caso, hasta que el hijo alcance los tres años de edad, siempre que se cumpla el resto de requisitos (que siga siendo mujer con derecho al mínimo por descendientes por un hijo menor de tres años).

No obstante, con la finalidad de que también puedan acceder a la deducción mujeres que no cumplieran tales requisitos en el momento del nacimiento del menor, pero se incorporen al mercado laboral con posterioridad, se permite que tengan derecho a la deducción a partir del momento en el que estén dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad con al menos 30 días cotizados.

En cuanto a los supuestos de adopción, acogimiento permanente o delegación de guarda para la convivencia (anterior acogimiento preadoptivo), se mantiene igualmente el acceso a la deducción, de manera que la misma se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil. Como antes, cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

Igualmente, se mantiene en los mismos términos que antes el acceso a la deducción en caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor.

Al mismo tiempo, se mantiene sin cambios, el incremento de la deducción aplicable cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el periodo

impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En cuanto al importe de la deducción por maternidad, este sigue siendo de 100 euros mensuales, si bien ha desaparecido el límite de cotizaciones anuales a la Seguridad Social o mutualidad al haber desaparecido la necesidad de continuar desarrollando una actividad laboral o por cuenta propia para tener derecho a la deducción.

No obstante, se han incorporado dos nuevas especialidades:

- No se tendrá derecho a la deducción en relación con los meses respecto de los que ya perciba el complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.

No obstante lo anterior, el Real Decreto-Ley 20/2022 ha introducido una disposición transitoria 37.<sup>a</sup> en la LIRPF que señala que si en el periodo impositivo 2022 se hubiera tenido derecho a la deducción por maternidad y al complemento de ayuda para la infancia en relación con el mismo descendiente, se podrá seguir practicando la deducción por maternidad a partir del 1 de enero de 2023, aun cuando alguno de los progenitores tuviera derecho al citado complemento respecto de dicho descendiente, siempre que se cumpla el resto de los requisitos establecidos en la normativa actual.

- Cuando tenga derecho a la deducción por haberse dado de alta en la Seguridad Social o mutualidad con posterioridad al nacimiento del menor, la deducción correspondiente al mes en el que se cumpla el periodo de cotización de 30 días señalado se incrementará en 150 euros.

Por último, se podrá seguir solicitando el abono anticipado de la deducción. A tal efecto, deberá utilizarse el nuevo modelo 140 aprobado por la Orden HFP/1336/2022, de 28 de diciembre, teniendo en cuenta que no será necesario volver a solicitar su abono anticipado cuando ya se hubiera percibido el mismo en el mes de diciembre de 2022 (disp. trans. 2.<sup>a</sup> de la Orden HAC/177/2020). En estos casos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria seguirá abonando su importe siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa vigente a partir del 1 de enero de 2023.

## 2.2.10. Pagos a cuenta

En relación con las retenciones e ingresos a cuenta a practicar en 2023 se han introducido modificaciones, por una parte, como consecuencia de los cambios operados en la reducción por obtención de rendimientos del trabajo por la LPGE y, por otra, para dar cumplimiento a las recomendaciones recogidas en el Estatuto del Artista.

A continuación, se analiza cada una de ellas.

### 2.2.10.1. Adaptación del procedimiento general de cálculo del tipo de retención como consecuencia de la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo

La elevación de las cuantías de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo llevada a cabo por la LPGE ha hecho necesario incrementar los umbrales a partir de los cuales es necesario practicar la oportuna retención. De esta forma, a partir del 1 de enero de 2023, los umbrales del artículo 81 del RIRPF serán los siguientes:

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

Por otra parte, para evitar el error de salto que provoca la elevación de la cuantía de los umbrales de retención, fundamentalmente en relación con la situación 1.ª y 2.ª, resulta necesario no solo mantener el límite previsto en el artículo 85.3 del RIRPF, sino incrementar su aplicación más allá de los 22.000 euros aplicables en 2022, ya que la elevación de las cuantías del artículo 81 ha sido tan significativa que el citado error de salto no se había corregido aún al llegar a dicha cifra. Por tanto, se eleva su aplicación hasta los 35.200 euros.

### 2.2.10.2. Modificaciones en materia de retenciones para dar cumplimiento al Estatuto del Artista

El día 6 de septiembre de 2018, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó por unanimidad el informe de la Subcomisión para la elaboración del Estatuto del Artista, documento previamente aprobado el 7 de junio por dicha subcomisión, que había sido creada en el seno de la Comisión de Cultura del Congreso de los Diputados, con la participación de profesionales de las Administraciones públicas, agentes privados, asociaciones y organizaciones del sector.

En particular, en el Estatuto del Artista se recomendaba reducir el tipo de retención a cuenta aplicable en relación con los rendimientos del trabajo y de la actividad económica de escaso importe y para los anticipos de derechos de autor (recomendación 22). Igualmente, se recomendaba reducir el tipo mínimo de retención aplicable a las relaciones laborales de artistas en espectáculos públicos al 2 % (recomendación 23).

Pues bien, para dar cumplimiento a tales recomendaciones, la LPGE modifica los apartados 3 y 9 del artículo 101 de la LIRPF en los que se regulan las retenciones vinculadas a este tipo de actividad.

A tal efecto, en primer lugar, se reduce del 19 al 15 % el tipo retención de la propiedad intelectual. Ahora bien, conviene advertir que dicha rebaja es una cuestión meramente formal, pues la interpretación administrativa derivada de la interrelación con otros preceptos reglamentarios ya había determinado que el tipo real de retención era el 15 %. En definitiva, se corrige esta aparente contradicción entre el tipo legal y el tipo real.

Lo que sí supone una modificación es la rebaja, por una parte, del tipo de retención aplicable a los anticipos de derechos de autor del 15 al 7 %. Dicha modificación se considera necesaria teniendo en cuenta que los derechos de autor se declararán a medida que se vayan generando, si bien la retención se practica cuando se paga el anticipo correspondiente.

Asimismo, en relación con el tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, a los que se ha cedido el derecho a su explotación, se reduce el tipo del 15 al 7 % cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 % de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación de este tipo de retención, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Posteriormente, el Real Decreto 31/2023 ha modificado el apartado 2 del artículo 86 del RIRPF con la finalidad de minorar del 15 al 2 % el tipo mínimo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo que deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

Por otra parte, modifica el apartado 1 del artículo 95, reduciendo el tipo de retención del 15 al 7 % en relación con las actividades económicas desarrolladas por los artistas. En particular, para la aplicación del nuevo tipo de retención será necesario que el artista hubiera obtenido en el periodo impositivo anterior unos rendimientos íntegros de tales actividades inferiores a 15.000 euros y que estos representen su principal fuente de renta, entendida esta última como más del 75 % de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación de este tipo de retención, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

A tal efecto, son actividades artísticas la desarrollada por contribuyentes dados de alta en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones

01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, o cuando la contraprestación de dicha actividad profesional derive de una prestación de servicios que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

### 2.2.11. Obligación de declarar

Como consecuencia del nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos basado en ingresos reales, el Real Decreto-Ley 13/2022 modifica el apartado 2 del artículo 96 de la LIRPF con la finalidad de establecer un nuevo supuesto determinante de la obligación de declarar.

En su virtud, a partir del 1 de enero de 2023, estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del periodo impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores del mar.

De esta forma, al presentar la correspondiente declaración, el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones dispondrá de la información necesaria para verificar la cuantía correcta de las cotizaciones a ingresar correspondiente a dicho ejercicio.

## 3. Análisis de la doctrina administrativa

A continuación se recoge una relación de las consultas tributarias vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) y resoluciones del TEAC más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2022 relativas al IRPF:

### 3.1. Residencia fiscal en territorio español

#### 3.1.1. Residencia habitual en territorio español. Núcleo principal de actividades e intereses económicos (Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2022, RG 1527/2019 -NFJ087514-)

En esta resolución el TEAC aclara que no es correcto atender únicamente a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente, debiendo tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si estas tienen su origen en actividades económicas.

Además, matiza que el criterio de centro de intereses económicos puede operar incluso en supuestos en los que el obligado tributario está en disposición de un certificado de residencia fiscal de otro Estado.

### 3.1.2. Residencia habitual en territorio español. Traslado de residencia a Gibraltar (Consulta V1310/2022, de 9 de junio -NFC083478-)

Esta consulta se limita a reflejar lo dispuesto en el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho *ad referendum* en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019, que entró en vigor el 4 de marzo de 2021.

En consecuencia, también tienen la consideración de residente fiscal en España los españoles que trasladen su residencia a Gibraltar.

### 3.1.3. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Indemnización por despido (Consulta V0554/2022, de 18 de marzo -NFC082365-)

Como no puede ser de otra forma, al no resultar de aplicación las exenciones previstas en el IRNR a estos contribuyentes, no resultará aplicable la exención a las indemnizaciones por despido percibido por un trabajador acogido al régimen fiscal de impatriados.

### 3.1.4. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Actividad desarrollada antes de su desplazamiento a territorio español (Consulta V0610/2022, de 23 de marzo -NFC082418-)

En esta consulta se aclara que para no entender obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español, es necesario que tales rendimientos deriven de una actividad completamente desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento del contribuyente al territorio español.

## 3.2. Exenciones

### 3.2.1. Exenciones. Pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil (Resolución del TEAC de 26 de abril de 2022, RG 8956/2021 -NFJ085938-)

En esta resolución el TEAC modifica el criterio tradicionalmente defendido por la DGT, que entiende que estará exenta como prestación extraordinaria por actos de terrorismo la

pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil percibida por una persona física en aquellos casos en los que quede debidamente acreditado que tal condecoración ha sido otorgada por actos de terrorismo, tanto si es consecuencia de la ejecución de actos terroristas como si lo es a raíz de las tareas de prevención de tales actos.

### 3.2.2. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Retribuciones no específicas (Consulta V1437/2022, de 20 de junio -NFC083513-)

Para computar la parte proporcional de las retribuciones no específicas que se corresponden con el trabajo realizado en el extranjero, no deben computarse los rendimientos obtenidos en el mismo periodo impositivo de otro empleador, como sería la prestación por maternidad de la Seguridad Social.

## 3.3. Rendimientos del trabajo

### 3.3.1. Rendimientos del trabajo. Cantidades que no son abonadas al extrabajador como consecuencia de su fallecimiento (Consulta V2297/2022, de 31 de octubre -NFC084235-)

Suele ser frecuente que en los planes de bajas voluntarias incentivadas o despidos se acuerde el pago por la empresa al trabajador de una cantidad mensual hasta cumplir una determinada edad o a los herederos si el trabajador fallece antes de alcanzar esa edad.

Pues bien, en caso de fallecimiento del extrabajador antes de alcanzar dicha edad, la presente consulta aclara que los pagos exigibles hasta el momento del fallecimiento tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para este último. Ahora bien, las cantidades pendientes que se abonan a herederos ya no tributan por el IRPF sino por el ISD.

### 3.3.2. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión a los trabajadores de móviles y otros dispositivos necesarios para el desarrollo de su trabajo (Consulta V0150/2022, de 31 de enero -NFC082030-)

Es frecuente la cesión a los empleados de un teléfono móvil y otros dispositivos electrónicos para el desarrollo de su trabajo. Tales dispositivos son propiedad de la empresa y se prohíbe expresamente su uso para fines particulares, por lo que se trata de una herramienta más de trabajo.

En estos casos, la presente consulta aclara que la cesión de tales dispositivos no genera una retribución en especie del trabajo, pues la naturaleza de la herramienta cedida y su indubitable conexión con el desempeño de la actividad laboral impide entender que exista una utilización para fines particulares.

### 3.3.3. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por periodo de generación superior a dos años. Rectificación de la reducción inicialmente aplicada (Consulta V1262/2022, de 6 de junio -NFC083537-)

La reducción del 30 % prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF solo es posible si, entre otros requisitos, no se ha aplicado la reducción a otro rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años en los cinco periodos impositivos anteriores.

El problema radica en el hecho de que cuando se está aplicando la reducción al rendimiento inicial se puede desconocer la existencia del segundo rendimiento. Evidentemente, la elección de aplicar la reducción a uno u otro rendimiento es una «opción» y, tal y como establece el artículo 119.3 de la LGT, una vez ejercitada no puede modificarse. Ahora bien, para optar debe existir capacidad de «escoger algo entre varias cosas», circunstancia que solo se produce una vez que se produzca la percepción del segundo de los rendimientos con periodo de generación superior a dos años.

Por tanto, esta consulta aclara que, si una vez obtenido el segundo rendimiento se quiere aplicar la reducción a este último en vez de al primero, es posible aplicarla, eso sí, presentando también una declaración complementaria para eliminar la aplicación de la reducción al primer rendimiento.

Ahora bien, tras el ejercicio de dicha opción, el contribuyente ya no podrá modificar la misma en el futuro.

### 3.3.4. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por irregularidad de sistemas de previsión social. Complemento a tanto alzado por retrasar el acceso a la jubilación -jubilación demorada- (Consulta V2577/2022, de 21 de diciembre -NFC084636-)

En esta consulta se analiza la tributación del complemento económico de jubilación demorada (art. 210.2 b) del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social -TRLGSS-, así como la parte percibida en capital de la letra c) del mismo precepto) que consiste en un pago a tanto alzado a percibir por cada año completo cotizado una vez alcanzada la edad ordinaria de jubilación.

Al respecto, al margen de calificar tal complemento como rendimiento del trabajo, se señala que sí tiene derecho a aplicar la reducción del 30 % del artículo 18.3 de la LIRPF al citado complemento, al tratarse de una prestación en forma de capital.

### 3.3.5. Rendimientos del trabajo en especie. Reducción por irregularidad de sistemas de previsión social. Régimen transitorio. Varios planes de pensiones (Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2022, RG 8719/2021 -NFJ087803-)

Hasta ahora la DGT venía interpretando que, si se perciben prestaciones en forma de capital de varios planes de pensiones en distintos ejercicios respecto de una misma contingencia, la reducción prevista en la disposición transitoria 12.<sup>a</sup> de la LIRPF solo era aplicable a las cantidades percibidas en un único año.

Sin embargo, este criterio ha sido revisado por el TEAC estableciendo que sí es posible aplicar la reducción a las prestaciones de diversos planes de pensiones percibidas en forma de capital, aunque se perciban en distintos ejercicios, sin más limitación, eso sí, que el plazo previsto en dicha disposición transitoria para su aplicación.

### 3.3.6. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Cómputo del impuesto sobre el valor añadido (Consulta V0139/2022, de 27 de enero -NFC082006-)

Al ser deducibles los gastos de defensa jurídica incurridos para el cálculo del rendimiento neto del trabajo, la cuantía a computar por tal concepto incluiría el impuesto sobre el valor añadido soportado por el trabajador.

## 3.4. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario

### 3.4.1. Rendimientos del capital inmobiliario. Base de amortización de un bien heredado (Consulta V0716/2022, de 1 de abril -NFC082553-)

Esta consulta aplica la doctrina fijada por el TS en la Sentencia 1130/2021, de 15 de septiembre (rec. núm. 5664/2019 -NFJ083540-), de manera que la amortización será el resultado de aplicar el porcentaje del 3 % sobre el mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho, que será el valor del bien adquirido en aplicación de las normas del ISD, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición que correspondan a la construcción o el valor catastral, excluyendo en ambos casos el valor del suelo.

En cuanto al límite de la amortización acumulada, en cómputo global, este vendrá determinado por el valor de adquisición (valor a efectos del ISD).

## 3.5. Rendimientos de actividades económicas

### 3.5.1. Rendimientos de actividades económicas. Afectación de plaza de garaje por un contribuyente que desarrolla la actividad económica de autotaxi (Consulta V0325/2022, de 18 de febrero –NFC082183–)

Al respecto se señala que la deducibilidad de la amortización de la plaza de garaje adquirida para guardar el vehículo afecto viene condicionada a la afectación del vehículo a la actividad económica, la cual se entiende producida cuando se utilice el taxi exclusivamente en la misma, sin perjuicio de la posibilidad de utilización para necesidades privadas cuando la misma sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Ahora bien, la deducibilidad de la amortización de la plaza de garaje quedará condicionada a que la misma no se destine, en todo o en parte, a satisfacer necesidades particulares del contribuyente, al tratarse de un elemento patrimonial indivisible. Lo que ocurriría, por ejemplo, en caso de que se utilizara asimismo para el estacionamiento de otros vehículos no afectos.

### 3.5.2. Estimación objetiva. Cómputo del personal no asalariado. Baja maternal (Consulta V1033/2022, de 6 de mayo –NFC082791–)

En esta consulta se aclara que tanto la baja por riesgo en el embarazo como la baja por maternidad deberán considerarse como causas objetivas que quiebran la regla general de cómputo del titular de la actividad.

Por tanto, el cómputo del módulo «personal no asalariado» se realizará en función del tiempo efectivo dedicado a la actividad, estimándose como cuantía del módulo el cociente resultante de dividir el número de horas dedicadas a la actividad entre 1.800 (este cociente se expresará con dos decimales).

No obstante, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a su titularidad, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

### 3.5.3. Estimación directa. Regularización de las cuotas del régimen especial de trabajadores autónomos (RETA) satisfechas en el ejercicio anterior, prevista en el nuevo sistema de cotización establecido en el artículo 308 del TRLGSS (Consulta V2518/2022, de 7 de diciembre –NFC084640–)

De acuerdo con el nuevo sistema de cotización al RETA, a pesar de que de la regularización efectuada en el ejercicio posterior resulten importes diferencias en función de los

rendimientos reales obtenidos, las cuantías satisfechas en concepto de cuotas del RETA en el año anterior no pueden estimarse como cantidades incorrectamente satisfechas, ya que corresponden a las exigidas legalmente, al establecerse en la ley que se efectúe un primer pago en función de los rendimientos estimados, procediéndose en el año siguiente a realizar un pago adicional o una devolución en función de los rendimientos reales.

Tratándose, por tanto, de cantidades legalmente debidas las calculadas en el año anterior, no procederá la presentación de una rectificación de autoliquidación o de una declaración complementaria respecto a la declaración realizada en dicho año anterior, en el caso de que de la regularización efectuada en el ejercicio siguiente resulte un importe adicional a satisfacer o un importe a devolver, respectivamente, en concepto de cuotas del RETA.

Debiendo tratarse el importe adicional a satisfacer por el contribuyente en el ejercicio siguiente como un mayor gasto deducible por cotizaciones a la Seguridad Social correspondiente a ese ejercicio, y la cantidad a devolver por el contribuyente, como una minoración del gasto del ejercicio por cuotas satisfechas a la Seguridad Social y, en caso de que el importe a devolver superara a las cuotas satisfechas a la Seguridad Social, el importe del exceso de la cantidad a devolver sobre las cuotas satisfechas deberá reflejarse como un mayor rendimiento, siendo dicho tratamiento aplicable tanto en el caso de que el pago de las cuotas del RETA constituya un gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa, como en el caso de que se trate de un gasto deducible de los rendimientos del trabajo.

## 3.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales

### 3.6.1. Exención de empresa familiar. Donación onerosa (Consulta V0108/2022, de 24 de enero -NFC082061-)

En la consulta se aclara que en el caso de donación parcial de una empresa familiar (el resto se transmite de forma onerosa), resulta aplicable el tratamiento fiscal previsto para la transmisión de empresas familiares respecto de la parte transmitida a título lucrativo.

Eso sí, lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará de manera individualizada para cada activo que se transmita (parte de forma onerosa y parte de forma lucrativa).

### 3.6.2. Exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años. Transmisión de la vivienda a una sociedad en cuyo capital participa (Consulta V0561/2022, de 18 de marzo -NFC082369-)

En relación con la cuestión planteada, se confirma que la ganancia patrimonial estará exenta, siendo irrelevante el hecho de que se transmita a una entidad en cuyo capital participa.

### 3.6.3. Costas procesales. Cómputo de la ganancia patrimonial cuando los gastos satisfechos previamente en el proceso judicial fueron fiscalmente deducibles (Consulta V1485/2022, de 21 de junio -NFC083373-)

Partiendo del criterio establecido por el TEAC que señaló que la parte vencedora, a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial, del importe que reciba en concepto de costas se le permite deducir los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo, en esta consulta se aclara que a tal efecto no deberán tenerse en cuenta los gastos incurridos en el pleito que fueron fiscalmente deducibles, como ocurre cuando pudieron deducirse de los rendimientos del trabajo por derivar de un litigio con el empleador.

### 3.6.4. Venta de criptomonedas. Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial (Consulta V2179/2022, de 17 de octubre -NFC084124-)

En el supuesto de venta de criptomonedas, esta consulta aclara que la ganancia o pérdida patrimonial deberá determinarse, para cada operación de venta de cada tipo de criptomoneda, por la diferencia que exista entre el importe de euros obtenidos en la venta (salvo que sea inferior a su valor normal de mercado en la fecha de la venta, en cuyo caso prevalecerá este último) y su importe de adquisición en euros, determinado aplicando el tipo de cambio a euros de la divisa vigente en la fecha de adquisición de la criptomoneda objeto de la venta, teniendo en cuenta, además, los gastos y tributos.

### 3.6.5. Pacto sucesorio. Posterior transmisión del bien adquirido. Aplicación de la disposición transitoria 9.<sup>a</sup> de la LIRPF (Consulta V0771/2022, de 11 de abril -NFC082594-)

Se plantea si en el caso de adquirir un bien mediante un pacto sucesorio, quedando subrogado el beneficiario del este con efectos de presente en la posición de la causante –respecto al valor y fecha de adquisición de los bienes– le abre la posibilidad de aplicar la disposición transitoria 9.<sup>a</sup> de la LIRPF, contestándose la misma en sentido afirmativo.

### 3.6.6. Gravamen especial de loterías. Percepción del premio de manera fraccionada (Consulta V0121/2022, de 24 de enero -NFC082011-)

En la misma se aclara que en el caso de un premio consistente en la percepción de una cuantía determinada durante un periodo de 25 años, el gravamen especial se irá devengando a medida que se vaya satisfaciendo el importe del premio obtenido, premio –a su vez– sujeto a retención del 20 %, el cual deberá practicarse por el pagador sobre la base imponible del gravamen, es decir, sobre el importe correspondiente a cada cotitular que supere la

cantidad exenta a él imputable (40.000 € a prorratear entre los cotitulares, en función de la cuota que les corresponda) y a medida que se vayan efectuando los pagos.

### 3.7. Reducciones en la base imponible

#### 3.7.1. Reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. Interpretación de los nuevos límites absolutos de reducción (Consulta V0300/2022, de 17 de febrero -NFC082111-)

En esta consulta se establecen los siguientes criterios interpretativos:

- El límite de 1.500 euros anuales es un límite general que comprende tanto aportaciones a sistemas individuales como de empleo, así como contribuciones empresariales a sistemas de empleo.

Por tanto, en dicho límite general tienen cabida aportaciones del trabajador a su sistema de previsión social de empleo, sin necesidad de estar condicionadas a la realización de contribuciones empresariales. Por lo que el trabajador podría aportar un máximo de 1.500 euros anuales a incluir en este límite.

- El incremento del anterior límite en 8.500 euros anuales es un límite adicional que comprende tanto contribuciones empresariales a sistemas de empleo como aportaciones del trabajador (con el límite de las contribuciones realizadas por el empleador).

Por tanto, en dicho límite adicional tienen cabida aportaciones del trabajador a su sistema de previsión social de empleo, pero condicionadas a la realización de contribuciones empresariales y siempre que las cantidades aportadas por la empresa no deriven de una decisión del trabajador (en cuyo caso serían consideradas aportaciones del trabajador y no podrían incluirse en este límite). Por tanto, el trabajador podría aportar un máximo de 4.250 euros anuales a incluir en este límite (mitad del incremento de límite) siempre que la empresa realice contribuciones empresariales por otros 4.250 euros.

#### 3.7.2. Reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social. Definición de cuándo las cantidades aportadas por la empresa al Plan de Pensiones de Empleo de sus trabajadores derivan de una decisión del trabajador (Consulta V1209/2022, de 30 de mayo -NFC083144-)

Al respecto se aclara que tal mención debe entenderse hecha en los supuestos en los que las contribuciones empresariales derivan de lo previamente acordado por el trabajador en el marco de un sistema de retribución flexible.

Ahora bien, esta consideración de las contribuciones empresariales derivadas de sistemas de retribución flexible como aportaciones del trabajador, se circunscribe a los efectos del cómputo de los límites previstos en los citados preceptos, no alterándose, por tanto, su calificación a otros efectos.

En consecuencia, las contribuciones empresariales derivadas de los compromisos asumidos con los trabajadores en el marco del sistema de retribución flexible conservarán su naturaleza de retribuciones en especie.

Además, la Consulta V0299/2022, de 17 de febrero (NFC082109), ha aclarado que no se entenderá que derivan de una decisión del trabajador las aportaciones que sean el resultado de la negociación colectiva entre ambas partes sin que reconozca a los empleados la posibilidad de alterar los términos de lo establecido en el convenio colectivo y el reglamento de aplicación del plan, ni la forma de cuantificación de las aportaciones a realizar al plan de pensiones por ambas partes, mediante novaciones contractuales.

### 3.8. Deducciones en la cuota íntegra y líquida

#### 3.8.1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (Consulta V0794/2022, de 11 de abril -NFC082709-)

En esta consulta se aclara que la concesión de financiación a una sociedad a través de préstamos u otras fórmulas que no suponga la suscripción de acciones o participaciones de esta no otorga el derecho a su aplicación, al ser esta última la forma prevista legalmente.

#### 3.8.2. Deducción por obras de rehabilitación energética. Necesidad de certificado energético previo (Consulta V1060/2022, de 11 de mayo -NFC083020-)

Uno de los requisitos legales para la aplicación de la deducción es disponer de un certificado de eficiencia energética emitido antes de iniciar la obra, por lo que, dada la literalidad de la ley, no es posible emplear otro medio de prueba, no pudiéndose aplicar la deducción cuando no se solicitó la emisión de aquel antes de la realización de las obras.

#### 3.8.3. Deducción por obras de rehabilitación energética en viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial (Consulta V1843/2022, de 2 de agosto -NFC083521-)

Se aclara que esta deducción resulta aplicable no solo a un edificio de viviendas sino también a viviendas unifamiliares, al tener igualmente la consideración de edificio de uso predominantemente residencial.

### 3.8.4. Deducción por obras de rehabilitación energética. Vivienda en copropiedad (Consulta V1097/2022, de 19 de mayo -NFC083050-)

En cuanto a la aplicación de la deducción cuando la vivienda pertenezca a varios copropietarios, se señala que cada uno de ellos podrá practicar la deducción por las cantidades que haya satisfecho por la realización de las obras en la parte que proporcionalmente se corresponda con su porcentaje de titularidad en la vivienda habitual, con independencia de que la factura correspondiente a las obras se haya expedido únicamente a nombre de uno de los propietarios de la vivienda.

### 3.8.5. Deducción por rehabilitación energética. Compatibilidad con ayudas públicas percibidas (Consulta V1338/2022, de 13 de junio -NFC083618-)

La LIRPF establece que no formarán parte de la base de la deducción aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

Ahora bien, esta consulta aclara que si practicada la deducción en la correspondiente declaración del IRPF se concede posteriormente la subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción, se deberá regularizar la situación tributaria sumando a la cuota líquida del ejercicio en que se haya obtenido la subvención, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora.

### 3.8.6. Deducción por familia numerosa. Traslado de residencia del cónyuge dependiente al extranjero (Consulta V1370/2022, de 14 de junio -NFC083643-)

En estos casos, esta consulta señala que el traslado del cónyuge a vivir en el extranjero no determina la pérdida de la condición de familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, por lo que el otro cónyuge podrá aplicar la deducción.

## 4. Análisis de la jurisprudencia del TS

Por último, se recoge una relación de las sentencias más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2022 por el TS relativas al IRPF, señalando el criterio interpretativo contenido en cada una de ellas:

#### 4.1. Rentas exentas. Indemnización por despido: análisis del requisito de desvinculación efectiva para consolidar la exención (Sentencia de 4 de marzo de 2022)

En relación con el requisito de que se produzca una «real efectiva desvinculación» del trabajador despedido, a efectos de disfrutar de la exención sobre la indemnización percibida, el tribunal aclara que la «real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa» comporta que, tras su despido o cese, no vuelva a prestar servicios a la empresa que, directa o indirectamente, guarden relación con las responsabilidades anteriores asumidas, correspondiendo la prueba de tales circunstancias a quien fuera trabajador de esta.

En consecuencia, se confirma el criterio mantenido por la DGT que venía señalando la misma doctrina para poder aplicar la exención en estos casos.

#### 4.2. Rentas exentas. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Aplicación a administradores (Sentencia 790/2022, de 20 de junio)

Si bien en 2021, la Sentencia del TS 403/2021, de 22 de marzo, estableció el criterio interpretativo de que no se puede aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero a los rendimientos obtenidos por los administradores de una filial en el extranjero, en esta sentencia se matiza parte de lo dicho anteriormente, al entender que se trata de un caso diferente, y que la LIRPF no excluye de su aplicación a los administradores de la matriz residente en España que, en cumplimiento de sus funciones, realizan trabajos en el extranjero.

#### 4.3. Rentas exentas. Exención de sueldos de funcionarios de organismos internacionales (Sentencias 1737/2022, de 21 de diciembre, rec. núm. 472/2021 -NFJ088481-, y 718/2022, de 13 de junio, rec. núm. 5579/2020 -NFJ086721-)

En relación con la aplicación de la exención prevista para los sueldos y emolumentos a los funcionarios de Naciones Unidas (art. V, Sección 18, apartado b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunities de las Naciones Unidas, aprobada por la Asamblea General el 13 de febrero de 1946), en la primera sentencia mencionada se aclara que, tal como sostiene la Administración tributaria, dentro del concepto «emolumentos» no se encuentran las prestaciones de jubilación percibidas de la Caja Común de Pensiones de Naciones Unidas, por lo que las mismas estarán plenamente sujetas al IRPF.

En el mismo sentido, la segunda de las sentencias señaladas en relación con las pensiones de jubilación del personal de la OTAN, en las que la Sala resuelve que en las circunstancias del presente caso, partiendo de la expresión «sueldos y otros emolumentos» contenida

en el artículo XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, las prestaciones por jubilación, percibidas de la citada organización, por una persona física residente en España, no se encuentran exentas en el IRPF.

#### 4.4. Exención por reinversión. Concepto de vivienda habitual. Desmembramiento del dominio de la vivienda transmitida (Sentencia 1627/2022, de 12 de diciembre, rec. núm. 7219/2020 -NFJ088290-)

La sentencia aclara que, para poder aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, entre otros requisitos resulta necesario que la vivienda transmitida tenga tal consideración, lo que a su vez exige haber residido en ella al menos durante tres años y haber ostentado durante dicho periodo el pleno dominio de esta.

En consecuencia, niega la aplicación de la exención a una vivienda transmitida en la que, si bien era pleno propietario en el momento de la transmisión, no había transcurrido el plazo mínimo de tres años con tal condición, pues parte del tiempo lo había sido como nudo propietario.

#### 4.5. Rendimientos del capital mobiliario. Cesión de vehículos a los socios de la entidad. Aplicación de la regla de valoración de operaciones vinculadas (Sentencia 498/2022, de 27 de abril, rec. núm. 4793/2020 -NFJ086241-)

Partiendo de que la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de estos últimos, la sentencia establece que, en la medida en que constituya una operación vinculada, resultan aplicables para su valoración las reglas establecidas en el artículo 41 de la LIRPF para estos tipos de operaciones, sin que puedan resultar de aplicación las reglas especiales de valoración señaladas en el artículo 43 de la mencionada LIRPF, lo cual es lógico, pues estas últimas son reglas establecidas para los rendimientos del trabajo en especie.

#### 4.6. Rendimientos de actividades económicas. Imputación temporal de subvenciones cuando el contribuyente se ha acogido al criterio de cobros y pagos (Sentencia 1558/2022, de 23 de noviembre, rec. núm. 2699/2021 -NFJ088382-)

La sentencia aclara que las subvenciones de capital no reintegrables concedidas para adquirir activos o cancelar pasivos se imputan como ingresos del ejercicio en proporción a la

dotación a la amortización efectuada en ese periodo, aunque el contribuyente hubiera optado por el criterio de caja para la determinación del rendimiento neto de su actividad económica.

#### 4.7. Ganancias patrimoniales. Derechos de opción. Integración en la base imponible del ahorro (Sentencia 804/2022, de 21 de junio, rec. núm. 7749/2020 -NFJ086896-)

A diferencia de lo que sostenía la Administración tributaria, el tribunal establece 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 renta del ahorro, por implicar una transmisión, fundada en la *traditio*, derivada de la entrega de facultades propias del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular.

#### 4.8. Deducciones por familia numerosa. Aplicación a los ascendientes separados legalmente con dos hijos con derecho a percibir anualidades por alimentos (Sentencia 1368/2022, de 25 de octubre, rec. núm. 6568/2020 -NFJ088150-)

La LIRPF permite aplicar la deducción por familia numerosa a los ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos. Pues bien, la interpretación de la Administración tributaria era entender tal precepto de manera literal, de forma que el derecho a percibir tales anualidades, aunque no se pagaran por el obligado a abonarlas, excluía a dicha familia de la deducción.

Sin embargo, el criterio interpretativo del TS es contrario a dicha interpretación literal, entendiéndose que la deducción también debe ser aplicada en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.

**Manuel de Miguel Monterrubio.** Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Pontificia de Comillas (ICAI-ICADE) e Inspector de Hacienda del Estado, desarrollando su carrera profesional en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en especial, en la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.