



Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2024: referencia a los cambios normativos y doctrinales

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 durante el año 2024, diferenciando entre las medidas que afectan al ejercicio 2025 y las que resultan de aplicación en el propio ejercicio 2024. 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 del IRPF durante dicho año.

Palabras clave: IRPF; novedades normativas; jurisprudencia; TS, doctrina; DGT; TEAC; 2024; 2025.

Recibido: 16-04-2025 / Aceptado: 16-04-2025 / Publicado: 06-05-2025

Cómo citar: Miguel Monterrubio, M. de (2025). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2024: referencia a los cambios normativos y doctrinales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 506, 5-52. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24479>



News in the personal income tax for the 2024 fiscal year: reference to regulatory and doctrinal changes

Manuel de Miguel Monterrubio

Abstract

This paper analyzes the main modifications introduced in the regulations governing the personal income tax during the year 2024, distinguishing between the measures that will affect the 2025 fiscal year and those that will be applicable in the 2024 fiscal year itself. At the same time, it examines the Supreme Court jurisprudence and the most relevant administrative doctrine issued by the General Directorate of Taxes and the Central Economic Administrative Court regarding personal income tax during that year.

Keywords: personal income tax; new regulations; jurisprudence; Supreme Court; administrative doctrine; General Directorate of Taxes; Central Economic Administrative Court; 2024; 2025.

Received: 16-04-2025 / Accepted: 16-04-2025 / Published: 06-05-2025

Citation: Miguel Monterrubio, M. de (2025). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2024: referencia a los cambios normativos y doctrinales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 506, 5-52. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24479>

Sumario

1. Introducción
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2024 y 2025
 - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2024
 - 2.1.1. Rentas exentas
 - 2.1.2. Rendimientos del trabajo
 - 2.1.3. Rendimientos del capital inmobiliario
 - 2.1.4. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.1.5. Deducciones en cuota íntegra
 - 2.1.6. Retenciones e ingresos a cuenta
 - 2.1.7. Obligación de declarar por el impuesto
 - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2025
 - 2.2.1. Rendimientos del trabajo
 - 2.2.2. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.2.3. Nueva escala aplicable a las rentas del ahorro
 - 2.2.4. Deducciones en cuota íntegra
 - 2.2.5. Obligación de declarar por este impuesto
3. Análisis de la doctrina administrativa
 - 3.1. Exenciones
 - 3.1.1. Exenciones. Pensión de incapacidad de clases pasivas. Agravamiento de la enfermedad del consultante. Consulta V0702/2024
 - 3.1.2. Exención por indemnización por daños personales por responsabilidad civil. Responsabilidad civil subsidiaria. Consulta V0440/2024
 - 3.1.3. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Retribuciones no específicas. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024
 - 3.1.4. Exención por trabajos realizados en el extranjero. En general. Empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024
 - 3.2. Rendimientos del trabajo
 - 3.2.1. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Complemento de maternidad por aportación demográfica a la Seguridad Social. Consulta V0846/2024
 - 3.2.2. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Incremento retributivo vinculado a la evolución del producto interior bruto (PIB). Consulta V0378/2024

- 3.2.3. Rendimientos del trabajo. Cesión del bonus a la empresa a cambio de una rentabilidad. Consulta V2019/2024
- 3.2.4. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda con suministros incluidos. Consulta V1201/2024
- 3.2.5. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda desde la que se teletrabaja. Consulta V0711/2024
- 3.2.6. Rendimientos del trabajo. Régimen de dietas. Consulta V1508/2024
- 3.2.7. Rendimientos del trabajo. Reducción por irregularidad. Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024
- 3.2.8. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas de la Mutuality Laboral de la Banca. Aplicación de la disposición transitoria segunda. Resolución del TEAC de 22 de abril de 2024
- 3.3. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario
 - 3.3.1. Rendimientos del capital inmobiliario. Imputación de rentas inmobiliarias. Consulta V1262/2024
 - 3.3.2. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducción por arrendamiento de viviendas a una fundación para alquiler social. Consulta V1068/2024
- 3.4. Rendimientos de actividades económicas
 - 3.4.1. Rendimientos de actividades económicas. Alquiler de inmuebles. Alcance de los servicios complementarios. Consulta V1778/2024
- 3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 - 3.5.1. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Pérdidas de Afinsa. Consulta V0652/2024
 - 3.5.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Individualización. Expropiación a comunidad de propietarios. Consulta V1510/2024
 - 3.5.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de nuda propiedad con reserva de usufructo. Reglas de cálculo. Consulta V1812/2024
 - 3.5.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Bienes recibidos a cambios de reseñas. Consulta V0696/2024
 - 3.5.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Aportaciones de bienes privativos a la sociedad legal de ganancias. Consulta V0003/2024 y Resolución del TEAC de 23 de enero de 2024
 - 3.5.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Consolidación del dominio por donación del usufructo. Valor y fecha de adquisición para futuras transmisiones. Consulta V1614/2024
 - 3.5.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Consulta V0773/2024
 - 3.5.8. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cesión obligatoria de terrenos a un ayuntamiento en una operación urbanística. Consulta V0695/2024
 - 3.5.9. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Efecto de la devolución de la plusvalía municipal. Consulta V0718/2024
 - 3.5.10. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportación no dineraria. Inaplicación del régimen FEAC y criterio para delimitar qué efectos de la ventaja fiscal se deben eliminar. Resoluciones del TEAC de 22 de abril, 27 de mayo, 19 de noviembre y 12 de diciembre de 2024

3.6. Mínimo por descendientes

- 3.6.1. Acreditación de la situación de discapacidad. Pensión por jubilación. Resolución del TEAC 19 de julio de 2024

3.7. Deducciones en cuota íntegra y líquida

- 3.7.1. Deducción por inversión en vivienda habitual. Vivienda adquirida antes de 2013. Régimen transitorio. Resolución del TEAC de 22 de abril de 2024
- 3.7.2. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Vehículo adquirido con cargo a la sociedad de ganancias. Consulta V1400/2024
- 3.7.3. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Adquisición de vehículo km 0. Consulta V0379/2024
- 3.7.4. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Adquisición de vehículo usado en el extranjero que se matricula por primera vez en España. Consulta V1018/2024
- 3.7.5. Deducción por obras de rehabilitación energética. Obras realizadas por el arrendatario. Consulta V2362/2024

3.8. Tributación conjunta

- 3.8.1. Tributación conjunta. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024

4. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

- 4.1. Rendimientos de actividades económicas. Cantidades percibidas por los árbitros de la ACB. Calificación de la renta. Sentencia 836/2024, de 16 de mayo
- 4.2. Rendimientos de actividades económicas. Vehículos afectos. Agentes de seguro. Sentencia 1872/2024, de 25 de noviembre
- 4.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de acciones no cotizadas. Tasación pericial contradictoria. Sentencia 4/2024, de 12 de enero
- 4.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Retasación del justiprecio (art. 58 de la LEF). Cálculo de la ganancia e imputación temporal. Sentencia 1791/2024, de 8 de noviembre
- 4.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdida de la condición de socio por venta de todas sus acciones. Regla especial de cuantificación. Sentencia 1680/2024, de 24 de octubre
- 4.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cómputo de pérdidas patrimoniales en supuestos de transmisiones a título lucrativo. Sentencia 1675/2024, de 23 de octubre
- 4.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Prevalencia de la regla especial. Aportación no dineraria vs. Operaciones vinculadas. Sentencia 959/2024, de 30 de mayo
- 4.8. Reducción en base imponible. Cantidades abonadas en concepto de pensión compensatoria acordada en convenio regulador previa a la sentencia judicial que lo ratifique. Sentencia 1397/2024, de 23 de julio
- 4.9. Regímenes especiales. Entidades en régimen de atribución de rentas. Sociedad en formación. Sentencia 1100/2024, de 20 de junio

1. Introducción

Durante el año 2024 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del 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 (BOE de 29 de noviembre –LIRPF–), y el reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo –RIRPF–).

De manera preliminar, siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2024:

- Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda (BOE de 25 de mayo), que establece nuevas reducciones aplicables al rendimiento del capital inmobiliario procedente de arrendamientos de viviendas.
- Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo (BOE de 20 de diciembre), que modifica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, con la finalidad de incrementar los porcentajes de deducción en el impuesto en relación con las donaciones efectuadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo.
- Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 21 de diciembre), que mantiene el contenido de la orden de módulos del ejercicio 2023.
- Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía (BOE de 28 de diciembre), que prorroga para el ejercicio 2024 los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación

objetiva, fijando un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones al citado método, al tiempo que prorroga un año más la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

- Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, por el que se modifica el RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta (BOE de 7 de febrero), que introduce las modificaciones necesarias para evitar que se practique retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo de cuantía inferior al nuevo salario mínimo interprofesional aprobado por el Real Decreto 45/2024, de 6 de febrero, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2024, esto es, 15.876 euros.
- Real Decreto-Ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social (BOE de 28 de junio), que adopta los cambios legales oportunos para evitar someter a tributación a los contribuyentes con rendimientos íntegros del trabajo de cuantía inferior al nuevo salario mínimo interprofesional aumentando, por una parte, la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y, por otra, el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimientos del trabajo. Adicionalmente, extiende a 2024 la aplicación a los residentes de la isla de La Palma de una deducción idéntica a la establecida a favor de los residentes en Ceuta y Melilla y prevé la aplicación de la nueva libertad de amortización por adquisición de vehículos eléctricos en el IS a los contribuyentes del IRPF, cualquiera que sea el método de determinación de sus rendimientos.
- Real Decreto-Ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión aislada en niveles altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (BOE de 6 de noviembre), que declara exentas las ayudas públicas percibidas por daños personales como consecuencia de la misma, así como de las ayudas directas para los empresarios o profesionales afectados a satisfacer por parte de la AEAT.
- Real Decreto-Ley 7/2024, de 11 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para el impulso del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la depresión aislada en niveles altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (BOE de 12 de noviembre), que aprueba una reducción extraordinaria que se aplica sobre el rendimiento neto calculado con arreglo al método de estimación objetiva, así como un plazo extraordinario de renunciaciones a dicho método.
- Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte y de seguridad social, y

se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social (BOE de 24 de diciembre), que amplía a un año más el número de periodos impositivos a considerar para aplicar el porcentaje del 1,1 % de imputación de rentas inmobiliarias.

Además, se han aprobado otras normas en 2024 con efectos para el periodo impositivo 2025:

- Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 30 noviembre), que aprueba la regulación aplicable a dicho ejercicio manteniendo la normativa anterior, si bien introduce algún cambio como consecuencia de la reducción del precio del gasóleo y los fertilizantes o del tiempo transcurrido desde el terremoto de Lorca o la erupción volcánica de la isla de La Palma.
- Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias (BOE de 21 de diciembre), que establece una nueva reducción para corregir la volatilidad en la generación de rendimientos derivados de actividades artísticas, al tiempo que incrementa los tipos de la escala del ahorro.
- Ley orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del servicio público de justicia (BOE de 3 de enero), 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.
- Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de seguridad social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social (BOE de 24 de diciembre), a través del cual se elevaba la cuantía que se perciba del segundo pagador para poder seguir aplicando el límite de 22.000 euros en la obligación de declarar, se prorrogaban un año más los límites excluyentes para poder aplicar el método de estimación objetiva y se ampliaban un año más las deducciones por obras de rehabilitación energética de viviendas y por adquisición de vehículos eléctricos. Sin embargo, la no convalidación de dicho real decreto-ley ha supuesto la derogación de dichas medidas a partir del 23 de enero de 2025.

- Real Decreto-Ley 3/2025, de 1 de abril, por el que se establece el programa de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) para el año 2025 (BOE de 1 de abril), que ha recuperado una de las medidas inicialmente aprobadas por el Real Decreto-Ley 9/2024, en concreto, la ampliación a 2025 de la deducción por adquisición de vehículos eléctricos.

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 2024 o al 2025. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias, resoluciones del TEAC y sentencias del TS más relevantes evacuadas durante 2024.

2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2024 y 2025

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 2024 o al 2025.

2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2024

A continuación, se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto, las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2024.

2.1.1. Rentas exentas

Como consecuencia de los daños causados por la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024, se han declarado exentas determinadas ayudas públicas y privadas satisfechas a los afectados.

Por una parte, como es tradicional cuando se producen catástrofes de esta naturaleza, el Real Decreto-Ley 6/2024 ha declarado exentas las ayudas públicas satisfechas en los supuestos de fallecimiento o incapacidad de las personas afectadas que se regulan en el Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión.

En cuanto a las ayudas por daños materiales, debe advertirse que no se ha adoptado ninguna medida específica, pues la propia regulación sustantiva del impuesto, en concreto, la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, ya elimina tributación alguna por el mismo.

Por otra parte, se han aprobado determinadas ayudas a favor de personas afectadas. Es el caso de la línea de ayudas directas a empresas y profesionales especialmente afectados por la DANA satisfecha por la AEAT (art. 11 del Real Decreto-Ley 6/2024), las subvenciones para estudiantes afectados por la DANA (arts. 45 y 46 del Real Decreto-Ley 8/2024) o la ayuda extraordinaria para compensar la pérdida de renta en las explotaciones agrarias afectadas (art. 24 del Real Decreto-Ley 7/2024 y disp. adic. decimosexta del Real Decreto-Ley 8/2024). En relación con estas ayudas, para evitar su tributación, en los artículos anteriormente señalados se ha indicado que les resultará aplicable la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, lo que debe interpretarse, al no existir una relación directa entre el daño sufrido y la cuantía de la ayuda percibida, en el sentido de no integrar su cuantía en la base imponible del impuesto de forma análoga a lo establecido en dicha disposición adicional en relación con otras ayudas similares (ayudas por desalojo de viviendas o locales).

Por último, el elenco de ayudas se vio completado con la participación de empresas privadas que concedieron ayudas extraordinarias a los empleados y familiares de estos últimos que hubieran sufrido daños personales y materiales en vivienda, enseres y vehículos con ocasión de la DANA.

Para evitar la tributación de estas últimas, la disposición adicional tercera de la Ley 7/2024 las declaró exentas, siempre que se cumplieran varios requisitos:

- Debe tratarse de ayudas extraordinarias, entendiendo por tales las satisfechas por los empleadores a sus empleados para sufragar tales daños siempre que sean adicionales al salario percibido por estos últimos.
- Se debe acreditar la condición de afectado por la DANA y el importe de los daños mediante un certificado de la empresa aseguradora en el que se indique la condición de afectado y se cuantifiquen los daños o, alternativamente, si no existiera seguro, de algún organismo público.

Cumpléndose tales requisitos, las ayudas estarán exentas hasta el límite de los daños certificados, debiendo tributar en el impuesto por el importe que, en su caso, exceda de dicha cuantía. Al respecto, aun cuando la norma no califica tal renta, debe tenerse en cuenta que, al derivar de la condición de trabajador de una empresa, el citado exceso debería tributar como rendimiento del trabajo.

2.1.2. Rendimientos del trabajo

Como consecuencia de la elevación de la cuantía del salario mínimo interprofesional a 15.876 euros anuales, llevada a cabo por el Real Decreto 145/2024, de 6 de febrero, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2024, se introdujeron los cambios necesarios en la normativa del impuesto con la finalidad de evitar que los contribuyentes que percibieran rendimientos del trabajo por cuantía igual o inferior al salario mínimo interprofesional tributen efectivamente por el mismo.

De esta forma, se garantiza que, en ausencia de otras rentas, un perceptor de un rendimiento íntegro del trabajo de 15.876 euros no soporte tributación alguna, al ser la cuota íntegra vinculada a dicho rendimiento íntegro de 0 euros.

En cuanto a la forma de conseguir dicho efecto, se optó por una solución ya empleada en ocasiones anteriores, como es elevar la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo prevista en el artículo 20 de la ley del impuesto, medida que fue llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 4/2024.

Esta reducción se configura como incentivo fiscal aplicable por perceptores de rentas más bajas, de manera que vean reducida su brecha fiscal y disfruten de un mayor salario neto. De esta manera, con los importes existentes en 2023, un perceptor de rendimientos del trabajo de cuantía igual o inferior a 15.000 euros anuales no soportaba tributación alguna. A partir de dicha cuantía, el importe de la reducción se iba eliminando de manera progresiva, evitando cualquier error de salto, hasta desaparecer cuando el rendimiento íntegro alcanzaba una cifra próxima a los 21.000 euros brutos anuales.

En consecuencia, la elevación de la cuantía de dicha reducción produce un desplazamiento de dicho umbral de tributación, de manera que, con las cifras adecuadas, se puede lograr elevar el mismo de los 15.000 euros brutos anuales de 2023 a los 15.867 euros de 2024. De esta manera, el Real Decreto-Ley 4/2024 dio nueva redacción al artículo 20 de la LIRPF, aprobando las nuevas cuantías de la reducción que aparecen en el cuadro siguiente:

2023		Nueva reducción 2024	
Rendimiento neto	Reducción	Rendimiento neto	Reducción
< 14.047,5	6.498	< 14.852	7.302
Entre 14.047,5 y 19.747,5	Decrece linealmente	Entre 14.852 y 17.673,52	Decrece linealmente 1,75
	1,14	Entre 17.673,52 y 19.747,5	Decrece linealmente 1,14
> 19.747,5	0	> 19.747,5	0

Por otra parte, conviene recordar que, si bien el origen de esta medida se encuentra en la aprobación del nuevo salario mínimo interprofesional, la reducción del artículo 20 no solo afecta a sueldos y salarios, sino a cualquier tipo de rendimiento del trabajo, como podrían ser los perceptores de pensiones o prestaciones por desempleo.

Por último, debe indicarse que la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo tiene efectos en retenciones, desplazando el umbral de retención, esto es, la cuantía a partir de la cual se debe retener, así como en la obligación declarar, en concreto, en relación con la cuantía inferior prevista para el supuesto de obtención de rendimientos íntegros del trabajo. Ambas cuestiones se analizan, respectivamente, en los epígrafes 2.1.5 y 2.1.6 siguientes.

2.1.3. Rendimientos del capital inmobiliario

En el ámbito de los rendimientos del capital inmobiliario se han introducido dos importantes modificaciones para este ejercicio 2024. Por una parte, este año será el primer año de aplicación de las nuevas reducciones aplicables al rendimiento procedente del arrendamiento de viviendas. Y, por otra, se prorroga un año más la aplicación del porcentaje de imputación de rentas inmobiliarias del 1,1 %.

A continuación se analizan ambas medidas.

2.1.3.1. Nuevas reducciones por arrendamiento de viviendas

La Ley 12/2023 introdujo nuevas reducciones aplicables sobre el rendimiento neto obtenido del arrendamiento de viviendas con las que se pretende seguir incentivando la oferta de vivienda en alquiler, al tiempo que se fomenta la rehabilitación de viviendas, el alquiler social o la reducción de precios del alquiler.

De esta forma, en el ejercicio 2024, el rendimiento neto positivo del capital inmobiliario derivado del arrendamiento de una vivienda se podrá reducir en:

- Rendimientos derivados de contratos de alquiler anteriores al 26 de mayo de 2023 (disp. trans. trigésima octava de la LIRPF). Cuando el contrato de alquiler se hubiera celebrado con anterioridad a dicha fecha, el rendimiento neto positivo obtenido en 2024 se reducirá aplicando la reducción vigente en años anteriores, esto es, la reducción del 60 %. Dicha reducción resultará igualmente de aplicación en los sucesivos periodos impositivos, siempre que dicho contrato de alquiler siga en vigor, sin que sea posible aplicar las nuevas reducciones.
- Rendimientos derivados de contratos de alquiler celebrados a partir del 26 de mayo de 2023. Por el contrario, cuando el contrato de alquiler se hubiera celebrado

desde el día de entrada en vigor de la Ley 12/2023, esto es, el 26 de mayo de 2023, el rendimiento neto positivo obtenido en 2024 se reducirá aplicando la reducción general del 50 %, salvo que le resulte de aplicación alguna de las reducciones que se señalan a continuación, en cuyo caso se aplicará la reducción de mayor cuantía:

- 60 % de reducción cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

A estos efectos, el concepto de rehabilitación es el previsto en el artículo 41 del RIRPF, esto es cuando se cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.
- Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 % del precio de adquisición si se hubiese efectuado esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Por tanto, una obra efectuada en el piso antes de ser alquilado que no cumpla tales requisitos no habilitará a aplicar la reducción del 60 %, sino que tendrá que aplicarse sobre el rendimiento neto positivo la reducción general del 50 %.

- 70 % cuando se produzca alguna de las circunstancias siguientes:
 - Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que esta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años.

De esta forma se intentaría incentivar la oferta de vivienda en zonas tensionadas a favor de jóvenes.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que, cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este apartado.

- Cuando el arrendatario sea una Administración pública o entidad sin fines lucrativos beneficiarias del régimen fiscal del mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021 del ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.
- 90 % cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 % en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

En cuanto a la aplicación de las nuevas reducciones, se establecen tres reglas especiales:

- En primer lugar, para poder aplicar la reducción correspondiente, los requisitos exigidos al efecto deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.
- En segundo lugar, para facilitar el cumplimiento tributario, las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación las mismas serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana.
- Por último, las nuevas reducciones no resultarán de aplicación a los contratos de arrendamientos celebrados en zonas tensionadas que incumplan lo dispuesto en el artículo 17.6 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos. Dicho artículo establece que, en los contratos de arrendamiento de vivienda en los que el inmueble se ubique en una zona de mercado residencial tensionado dentro del periodo de vigencia de la declaración de la referida zona, la renta pactada al inicio del nuevo contrato no podrá exceder de la última renta de contrato de arrendamiento de vivienda habitual que hubiese estado vigente en los últimos

cinco años en la misma vivienda, una vez aplicada la cláusula de actualización anual de la renta del contrato anterior, sin que se puedan fijar nuevas condiciones que establezcan la repercusión al arrendatario de cuotas o gastos que no estuviesen recogidas en el contrato anterior.

Únicamente podrá incrementarse, más allá de lo que proceda de la aplicación de la cláusula de actualización anual de la renta del contrato anterior, en un máximo del 10 % sobre la última renta de contrato de arrendamiento de vivienda habitual que hubiese estado vigente en los últimos cinco años en la misma vivienda, cuando se acredite alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del RIRPF que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del nuevo contrato de arrendamiento.
- Cuando en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del nuevo contrato de arrendamiento se hubieran finalizado actuaciones de rehabilitación o mejora de la vivienda en la que se haya acreditado un ahorro de energía primaria no renovable del 30 %, a través de sendos certificados de eficiencia energética de la vivienda, uno posterior a la actuación y otro anterior que se hubiese registrado como máximo dos años antes de la fecha de la referida actuación.
- Cuando en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del nuevo contrato de arrendamiento se hubieran finalizado actuaciones de mejora de la accesibilidad, debidamente acreditadas.
- Cuando el contrato de arrendamiento se firme por un periodo de diez o más años, o bien se establezca un derecho de prórroga al que pueda acogerse voluntariamente el arrendatario, que le permita de manera potestativa prorrogar el contrato en los mismos términos y condiciones durante un periodo de diez o más años.

En cuanto a la aplicación de las nuevas reducciones, se mantiene la regulación existente con anterioridad, de manera que las mismas solo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos. Y en ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.

2.1.3.2. Imputación de rentas inmobiliarias

En relación con la imputación de rentas inmobiliarias, el Real Decreto-Ley 9/2024 ha prorrogado un año más la aplicación del porcentaje de imputación del 1,1 % con la finalidad de evitar un incremento de la tributación derivado de la tenencia de inmuebles, respecto de la que se aplicó en 2023.

De esta forma, para aquellos municipios en los que los valores catastrales hubieran sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2012, se seguirá aplicando la imputación de rentas inmobiliarias al 1,1 % en 2024.

2.1.4. 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 2024 afectan fundamentalmente a los contribuyentes en estimación objetiva, si bien también hay alguna medida que afectaría a los contribuyentes en estimación directa.

Su contenido se detalla a continuación.

2.1.4.1. Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, el Real Decreto-Ley 8/2023 modificó la disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF con la finalidad de prorrogar la aplicación de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen aplicándose desde fecha.

En consecuencia, el volumen de rendimientos íntegros del año 2023 que se deberá considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en vez de 150.000 euros, y de 125.000 euros, en vez de 75.000 euros, en el caso de operaciones en las que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior que se deberá tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000 euros.

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 que se debe tener en cuenta, quedando fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000 euros.

2.1.4.2. 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 8/2023 estableció 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 29 de diciembre de 2023 hasta el 31 de enero de 2024.

2.1.4.3. Orden de módulos para el ejercicio 2024

La Orden HFP/1359/2023 desarrolla para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la orden de módulos del ejercicio 2023, manteniendo idénticas tanto la cuantía de los signos, índices o módulos como las instrucciones de aplicación.

De esta forma, junto a la tradicional reducción del 5 % del rendimiento neto de módulos, se mantienen las siguientes medidas en relación con las actividades agrícolas y ganaderas:

- Las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto en el ejercicio 2024 por el método de estimación objetiva podrán minorar el rendimiento neto previo (calculado conforme a lo previsto en la instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo I de la Orden HFP/1359/2023), 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 2024 y contar con la correspondiente factura emitida igualmente en dicho ejercicio.
- Se mantienen los nuevos índices correctores aplicables desde 2022 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 f), respectivamente, del anexo I de la Orden HFP/1359/2023.

Por último, se sigue aplicando la reducción del 20 % del rendimiento neto de módulos en relación con las actividades económicas desarrolladas en el municipio de Lorca y en la isla de La Palma.

2.1.4.4. Medidas extraordinarias establecidas a favor de los contribuyentes que determinen sus rendimientos con arreglo al método de estimación objetiva que se han visto afectados por la DANA acontecida a finales de octubre de 2024

Como consecuencia de los daños sufridos por muchos autónomos como consecuencia de la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de

2024, el Real Decreto-Ley 7/2024 adopta diversas medidas a favor de los contribuyentes en estimación objetiva.

Al respecto conviene recordar que, a diferencia de los contribuyentes en estimación directa, el rendimiento neto de los contribuyentes acogidos al método de estimación objetiva se estima en función de determinados módulos, índices o signos que, lógicamente, dejan de ser representativos en un contexto como el producido como consecuencia de la citada DANA. Por tanto, resulta absolutamente necesario adoptar diversas medidas para permitir adecuar el rendimiento neto de la actividad económica a la nueva situación derivada de la catástrofe.

De esta forma, se articula, en primer lugar, la posibilidad de renunciar al método de estimación objetiva y determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa en el periodo impositivo 2024 por parte de los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en los términos municipales citados en el anexo del Real Decreto-Ley 6/2024.

Lo señalado en el párrafo anterior no resulta de aplicación en el supuesto de que el contribuyente hubiera cesado en el ejercicio de su actividad con anterioridad al 29 de octubre de 2024.

Esta renuncia extraordinaria se tuvo que presentar en el mes de diciembre de 2024 o, de manera tácita, mediante la presentación de la declaración correspondiente al pago fraccionado del cuarto trimestre de 2024 en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

Como puede observarse, se trata de una renuncia novedosa, pues la misma se estaría produciendo al final del ejercicio económico, no al principio del mismo, que es la regla general. Lógicamente, su presentación permite al contribuyente determinar la totalidad del rendimiento neto de sus actividades económicas (no solo la afectada por la catástrofe) con arreglo al método de estimación directa simplificada, pero sin necesidad de rehacer sus libros registro, pues sus obligaciones formales siguen siendo las previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 68 del RIRPF, esto es, las establecidas para estimación objetiva.

Por otra parte, una vez presentada la renuncia extraordinaria, se articula una segunda medida complementaria consistente en no aplicar la regla general contenida en el RIRPF consistente en tener que permanecer en estimación directa de forma obligatoria durante los tres años siguientes. De esta forma, el citado real Decreto-ley prevé que los contribuyentes que hubiera optado por la citada renuncia extraordinaria podrán volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2025 o 2026, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y revoquen la renuncia al método de estimación objetiva en la forma dispuesta en el reglamento para el método de estimación objetiva.

En cuanto al efecto de dicha renuncia en relación con el IVA, debe tenerse en cuenta que esta, así como su posterior revocación, tendrá los mismos efectos respecto de los regímenes especiales establecidos en el IVA desde el 1 de enero de 2025.

En segundo lugar, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en los términos municipales citados en el anexo del Real Decreto-Ley 6/2024 y decidan determinar en 2024 el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación objetiva podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2024 correspondiente a tales actividades en un 25 %.

La reducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre el rendimiento neto de módulos resultante después de aplicar la reducción prevista en el apartado 1 de la disposición adicional primera de la Orden HFP/1359/2023.

Por último, esta reducción se trasladó al cálculo del pago fraccionado correspondiente al último trimestre de 2024, al permitir reducir el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado en la parte proporcional del mismo que corresponda a las actividades económicas desarrolladas en los términos municipales afectados por la DANA.

2.1.4.5. Libertad de amortización por adquisición de vehículos eléctricos

Con la finalidad de incentivar la adquisición de vehículos eléctricos, de manera complementaria a la deducción creada para la adquisición de los mismos por particulares (disp. adic. quincuagésima octava de la LIRPF), el Real Decreto-Ley 4/2024 extendió la aplicación de la libertad de amortización a la adquisición de tales vehículos e infraestructuras de recarga regulada en la disposición adicional decimoctava de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), a los contribuyentes del IRPF que desarrollen la actividad económica a la que se afecten los vehículos e instalaciones de recarga, cualquiera que sea el método de determinación de su rendimiento neto.

Eso sí, si posteriormente transmiten los vehículos o instalaciones de recarga que hubieran gozado de la libertad de amortización, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquella (exceso de libertad de amortización respecto de la amortización normal).

El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el periodo impositivo en el que se efectúe la transmisión, cualquiera que sea el método de determinación de aquel.

Ejemplo 1

El 1 de septiembre de 2024, el contribuyente adquirió un vehículo eléctrico por 20.000 euros acogándose a la libertad de amortización de la disposición adicional decimoctava de la LIS.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 2024 lo enajena por 17.000 euros.

Cálculo de la ganancia patrimonial:

- Valor de transmisión: 17.000 euros.
- Valor de adquisición: 18.933 euros.
 - Importe de compra: 20.000 euros.
 - Libertad de amortización: 20.000 euros.
 - Amortización ordinaria ($20.000 \times 0,16 \times 4/12$): 1.067 euros.
- Pérdida patrimonial: -1.893,3 euros.
- Ajuste: RAE positivo ($20.000 - 1.067$): 18.933 euros.

2.1.5. Deducciones en cuota íntegra

En el ámbito de las deducciones en cuota íntegra, se han introducido dos modificaciones. Por una parte, la mejora de la deducción por donativos, fundamentalmente en relación con el micromecenazgo, y, por otra, la extensión un año más 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.

A continuación, se analizan ambas medidas.

2.1.5.1. Deducción por donativos

En relación con la deducción por los donativos efectuados a entidades beneficiarias del mecenazgo, el Real Decreto-Ley 6/2023 introdujo importantes modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), que afectarían, por una parte, a aspectos generales de las donaciones efectuadas, cualquiera que sea el donante (persona física o jurídica, residente o no) y, por otra, a la cuantía específica de la deducción en la cuota íntegra que aplicar en el IRPF por los donantes personas físicas.

Entre el primer grupo de medidas se encontraría la nueva referencia a la cesión de uso de un bien mueble o inmueble sin contraprestación como nuevo supuesto de donativo,

valorándose este último en la cuantía de los gastos soportados por el cedente durante el periodo de cesión del mismo, siempre que tales gastos hubieran tenido la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido el uso de manera onerosa. Tales gastos deberán estar debidamente contabilizados cuando se esté obligado a ello. En ningún caso formarán parte de la base de la deducción los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien y demás gastos de financiación.

Por otra parte, se aclara que no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple de los donativos en aquellos supuestos en los que el donante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros.

Además, en el caso de los convenios de colaboración, se incorpora una mención específica a las prestaciones de servicios gratuitos como nueva modalidad de ayuda a favor de la entidad efectuada por el colaborador en el ejercicio de su actividad económica. Al respecto debe tenerse en cuenta que la renta positiva obtenida por el colaborador como consecuencia de la prestación gratuita de tales servicios en aplicación de lo dispuesto en el artículo 28.4 de la LIRPF, al tener que valorarse a mercado, estará exenta del mismo.

En cuanto al segundo grupo de medidas, las específicas del IRPF, se ha mejorado la deducción por donativos, elevando del 35 al 40 % el porcentaje de deducción aplicable con carácter general. Además, se amplía la cuantía del micromecenazgo de 150 a 250 euros, por lo que se incentiva claramente la generación de este tipo de donativos fundamentales para las entidades beneficiarias de mecenazgo, aplicando el porcentaje del 80 % a una mayor cuantía del donativo.

Por otra parte, se reduce de cuatro a tres años el número de ejercicios en los que tiene que hacer donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio anterior, para acceder al incremento de 5 puntos en el porcentaje de deducción, porcentaje que queda incrementado al 45 %.

2.1.5.2. Deducción por rentas obtenidas en la isla de La Palma

El Real Decreto-Ley 4/2024 extiende a 2024 la aplicación a los residentes de la isla de La Palma de una deducción idéntica a la establecida a favor de los residentes en Ceuta y Melilla, dando nueva redacción a la disposición adicional quincuagésima séptima de la LIRPF.

En consecuencia, al igual que en 2022 y 2023, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla resultará aplicable, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma.

2.1.6. Retenciones e ingresos a cuenta

En materia de retenciones e ingresos a cuenta se han adoptado dos medidas diferenciadas durante el ejercicio 2024. Por una parte, como consecuencia de la aprobación del nuevo salario mínimo interprofesional, se ha adaptado el algoritmo de cálculo del tipo de retención para que evitar que un rendimiento íntegro del trabajo de 15.876 euros quede sujeto a retención. Por otra parte, la recuperación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla a los residentes en la isla de La Palma una vez iniciado el ejercicio ha hecho necesario establecer normas especiales en materia de retenciones para su implementación.

A continuación, se analizan ambas medidas.

2.1.6.1. Cambios en el sistema de retenciones como consecuencia de la aprobación del nuevo salario mínimo interprofesional

Tal y como se indicó anteriormente en el epígrafe 2.1.2, la elevación de la cuantía del salario mínimo interprofesional y la decisión de no someter a tributación los rendimientos del trabajo de cuantía igual o inferior a aquel ha tenido su lógica incidencia en el sistema de retenciones e ingresos a cuenta, revisando la regulación del RIRPF para evitar que los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo por cuantía igual o inferior al salario mínimo interprofesional soporten retención o ingreso a cuenta.

De esta forma, el Real Decreto 142/2024 modifica la letra d) del apartado 3 del artículo 83 del reglamento del impuesto aprobando una reducción aplicable para la determinación de la base para calcular el tipo de retención análoga a la establecida en el artículo 20 de la LIRPF. De esta forma, no quedará sujeta a retención la percepción de rendimientos del trabajo por importe igual o inferior al salario mínimo interprofesional. Al mismo tiempo, con el diseño de esta reducción también se ven afectados los rendimientos próximos a dicho salario mínimo interprofesional, ya que, en caso contrario, se produciría un error de salto.

En concreto, de forma análoga a la reducción del artículo 20 de la LIRPF, la nueva reducción prevista en el reglamento es la siguiente:

- Si el rendimiento neto del trabajo es igual o inferior a 14.852 euros: 7.302 euros anuales.
- Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 14.852 euros e igual o inferior a 17.673,52 euros: 7.302 euros menos el resultado de multiplicar por 1,75 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.852 euros anuales.
- Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 17.673,52 euros e inferior a 19.747,5 euros: 2.364,34 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 17.673,52 euros anuales.

Además, como consecuencia de esta nueva reducción, se revisa el apartado 1 del artículo 81 del RIRPF indicando las nuevas cuantías de los rendimientos de trabajo a partir de las cuales se practica retención e ingreso a cuenta, en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente. Estas cuantías son el reflejo de la cuantía máxima de rendimiento íntegro de trabajo cuya cuota de retención es nula, teniendo en cuenta su situación personal y familiar y las normas de liquidación de un rendimiento, entre las que se encontraría la nueva reducción señalada en el párrafo anterior.

Las nuevas cuantías determinantes de la obligación de retener son las siguientes:

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 o más
	– Euros	– Euros	– Euros
Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	17.644	18.694
Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	17.197	18.130	19.262
Otras situaciones	15.876	16.342	16.867

En cuanto a la implementación de estos cambios, teniendo en cuenta que la modificación en esta materia se lleva a cabo una vez comenzado el ejercicio, el citado real decreto incorpora una nueva disposición transitoria vigésima primera con la que se pretende aclarar los efectos temporales de la nueva regulación y reducir las cargas administrativas derivadas de su implementación.

De esta forma, en el periodo impositivo 2024, para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta que se practicará sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad al 8 de febrero de 2024 a los que les resulte de aplicación el procedimiento general de retención, no se tendrán en cuenta los cambios introducidos por el Real Decreto 142/2024, de manera que seguirán resultando de aplicación las cuantías de la obligación de retener y la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en vigor a 31 de diciembre de 2023.

Por el contrario, a partir del 8 de febrero de 2024, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, se tendrá en cuenta la nueva redacción en vigor del artículo 81 y de la letra d) del apartado 3 del artículo 83 del reglamento, regularizándose, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha.

No obstante, con la finalidad de que los retenedores dispongan de un tiempo adicional para poder adaptar sus sistemas a los cambios operados, se articula la posibilidad de retrasar lo dispuesto en el párrafo anterior, a opción del pagador, de manera que resulte aplicable en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del 8 de marzo de 2024, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta que se practique sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración la normativa vigente a 31 de diciembre de 2023.

2.1.6.2. Cambios en el sistema de retenciones como consecuencia de la extensión de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla a los residentes en la isla de La Palma

Como consecuencia de la extensión al ejercicio 2024 de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla a los residentes en la isla de La Palma analizada anteriormente, ha sido necesario establecer reglas especiales para su toma de consideración en el cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta, así como de los pagos fraccionados.

A tal efecto, el Real Decreto-Ley 4/2024 ha añadido un nuevo apartado 2 en la disposición adicional quincuagésima séptima de la LIRPF con la finalidad de regular tales aspectos.

En particular, en dicho ejercicio, la citada deducción solamente resultará de aplicación para determinar el tipo de retención e ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos a los que resulte de aplicación la citada deducción que hubieran sido satisfechos a partir del 28 de junio de 2024 o para determinar el tipo del pago fraccionado correspondiente al segundo trimestre.

En particular, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del trabajo a partir de dicha fecha, se regularizará, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del 28 de julio de 2024, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará sin tomar en consideración la extensión de dicha deducción.

2.1.7. Obligación de declarar por el impuesto

La elevación del umbral de tributación y de retención a 15.876 euros llevada a cabo por las modificaciones analizadas anteriormente tiene una última consecuencia en la obligación de declarar.

En concreto, el Real Decreto-Ley 4/2024 modifica el apartado 3 del artículo 96 de la LIRPF elevando de 15.000 a 15.876 euros la cuantía del umbral inferior de la obligación de declarar aplicable a los rendimientos del trabajo.

De esta forma, en 2024 estarán obligados a declarar los que obtengan rendimientos íntegros del trabajo de cuantía superior a 15.876 euros de más de un pagador, se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas, cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente o cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2025

A continuación, se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2025.

2.2.1. Rendimientos del trabajo

En el informe de 7 de junio de 2018, de la Subcomisión para la elaboración de un Estatuto del Artista en el seno de la Comisión de Cultura del Congreso de los Diputados (BOCG de 20 de junio de 2018), se recomendaba que se estudiaran distintas alternativas relativas al tratamiento en el impuesto de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por los artistas de manera excepcional en el tiempo (promediación basada en medias móviles, promediación del tipo impositivo o exención de un 30 % del rendimiento obtenido).

En ese escenario, tras analizar ambas alternativas, la Ley 7/2024 aprueba una nueva disposición adicional sexagésima aplicable a los rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional.

De esta forma, en primer lugar, define como rendimientos del trabajo obtenido por artistas los derivados de elaboración de obras literarias, artísticas o científicas a los que se refiere el artículo 17.2 d) de esta ley y 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.

Una vez definido el ámbito objetivo, se especifica cuándo tales rendimientos se han obtenido de manera excepcional, esto es, que su obtención esté sujeta a cierta variabilidad, lo que justificaría la aplicación del mecanismo corrector que se propone.

Pues bien, se entiende que se produce tal circunstancia cuando los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos en el periodo impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción del 30 % por irregularidad (art. 18.2 de la LIRPF) procedente de las actividades artísticas anteriormente mencionada excedan del 130 % de la cuantía media de los referidos rendimientos imputados en los tres periodos impositivos anteriores.

De ser así, el citado exceso, con el límite de 150.000 euros, se minorará en un 30 %.

Ejemplo 2

En el ejercicio 2025, un contribuyente ha obtenido 10.000 euros de la elaboración de una obra literaria. En los ejercicios anteriores obtuvo los siguientes rendimientos:

- 2024: 0 euros.
- 2023: 8.000 euros de una relación laboral especial de artistas.
- 2022: 1.000 euros de la elaboración de otra obra literaria.

Aplicación del incentivo por obtención de rendimientos artísticos de carácter excepcional:

- Rendimiento íntegro del trabajo de actividades artísticas en 2025: 10.000 euros.
- Media de los tres años anteriores de rendimientos de tal naturaleza (9.000/3): 3.000 euros.
- Exceso 2025: 7.000 euros
- Reducción a practicar (7.000 × 30 %): 2.400 euros.

2.2.2. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de rendimientos de actividades económicas se han adoptado varias medidas con efecto en este ejercicio. Por una parte, la incorporación de una nueva reducción cuando se obtengan rendimientos procedentes de actividades artísticas. Por otra, las medidas tradicionales en relación con el método de estimación objetiva.

2.2.2.1. Rendimientos de actividades económicas provenientes de actividades artísticas

De forma análoga a lo explicado anteriormente en relación con los rendimientos del trabajo, se aprueba igualmente una nueva reducción con la que se pretende compensar la

obtención de rendimientos de actividades económicas por parte de artistas de manera excepcional.

A tal efecto, se definen como rendimientos de tal naturaleza los obtenidos por personas físicas en el periodo impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción del 30 % por irregularidad (art. 32.1 de la LIRPF) derivados del ejercicio de las siguientes actividades económicas:

- Actividades económicas clasificada 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, aprobadas junto con la instrucción para su aplicación por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.
- Actividades económicas consistentes en la prestación de servicios profesionales que por su naturaleza, si se realizasen por cuenta ajena, quedarían incluidas 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.

De esta forma, al igual que lo señalado anteriormente en relación con los rendimientos del trabajo, cuando la cuantía de los rendimientos netos de tales actividades económicas obtenidos en el periodo impositivo excedan del 130 % de la cuantía media de los referidos rendimientos netos imputados en los tres periodos impositivos anteriores se reducirá en un 30 % el citado exceso.

Nuevamente debe tenerse en cuenta que la cuantía máxima de dicho exceso sobre la que se aplicará esta reducción será de 150.000 euros anuales.

Por último, debe advertirse que la citada reducción, en el caso de los rendimientos de actividades económicas, se calcula sobre el rendimiento neto, en vez del íntegro, y que no es infrecuente obtener rendimientos netos negativos en algún ejercicio. Por tanto, a efectos del cálculo de los rendimientos netos de actividades económicas a los que les sea de aplicación esta reducción, así como los de los tres periodos impositivos anteriores, se establece que se tengan en cuenta las siguientes reglas:

- Los gastos deducibles que sean comunes a otros rendimientos de actividades económicas se prorratearán de forma proporcional en función de la cuantía de los distintos rendimientos íntegros de actividades económicas computadas en dicho ejercicio.
- En caso de que, en alguno de los tres ejercicios anteriores, el rendimiento neto fuera negativo, se computará como cero a efectos del cálculo de dicha media.

La cuantía sobre la que se aplicará esta reducción no podrá superar los 150.000 euros anuales.

Ejemplo 3

Durante el ejercicio 2025 un escultor (grupo 861 del IAE) ha obtenido 200.000 euros en el ejercicio de su actividad económica. Además, compagina esta actividad con el ejercicio de la abogacía por cuenta propia, habiendo obtenido por esta actividad 50.000 euros.

Para el ejercicio de tales actividades ha incurrido en los siguientes gastos:

- Seguridad Social: 3.000 euros.
- Alquiler taller escultura: 12.000 euros.
- Suministros varios taller: 8.000 euros.
- Gastos ejercicio abogacía: 3.000 euros.

El rendimiento neto de la actividad económica de escultor obtenido en los ejercicios anteriores ha sido de: 30.000 (2024), – 15.000 (2023) y 0 euros (2022).

Determinar la reducción a practicar por obtener un rendimiento de actividades artísticas de carácter excepcional:

Rendimiento neto de actividad artística 2025:

- Rendimientos íntegros: 200.000 euros.
- Gastos:
 - Alquiler taller: 12.000 euros.
 - Suministros: 8.000 euros.
 - Seguridad Social ($3.000 \times 200.000/250.000$): 2.400 euros.
- Rendimiento neto: 177.600
- Rendimiento neto medio (2022-2024) $[(30.000 + 0 + 0)/3]$: 10.000 euros.
- Exceso en 2025: 167.600 euros.
- Límite: 150.000 euros.
- Reducción a practicar: 45.000 euros.

2.2.2.2. Rendimientos netos de actividades económicas determinados con arreglo al método de estimación objetiva

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, las medidas introducidas con efectos a partir del 1 de enero de 2024 afectan fundamentalmente a los contribuyentes en estimación objetiva, si bien también hay alguna medida que afectaría a los contribuyentes en estimación directa.

Su contenido se detalla a continuación.

A) Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, el Real Decreto-Ley 9/2024 modificó la disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF con la finalidad de prorrogar la aplicación de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen aplicándose desde fecha.

En consecuencia, tras la aprobación del citado real decreto-ley, el volumen de rendimientos íntegros del año 2024 que se debe considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en vez de 150.000 euros, y de 125.000 euros, en vez de 75.000 euros, en el caso de operaciones en las que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior que hay que tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000 euros.

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 que se debe tener en cuenta, quedando fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000 euros.

Ahora bien, en la sesión celebrada en el Congreso de los Diputados el 22 de enero de 2025 no fue convalidado dicho real decreto-ley, lo que determina que dejó de producir efectos jurídicos a partir del 23 de enero de 2025. O lo que es lo mismo, entre los días 1 de enero y 22 de enero de 2025, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 9/2024, estuvo plenamente vigente, siendo las magnitudes excluyentes las fijadas por dicha disposición, por lo que los contribuyentes del IRPF, con base en sus ingresos y gastos de 2024, han iniciado el periodo impositivo con la certeza de poder determinar su rendimiento con arreglo al método de estimación objetiva en 2025.

Al respecto conviene recordar que, en aras del principio de seguridad jurídica, el artículo 34.1 del RIRPF establece que «la exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia». De esta manera, en caso de incurrir de manera sobrevenida en causa de exclusión (realizar actividad económica

fuera de España, superar alguna magnitud específica [plantilla, elementos de transporte, etc.]), los efectos de dicha exclusión se demoran al ejercicio siguiente.

Pues bien, a esa misma conclusión es a la que deberíamos llegar en el presente caso, pues el contribuyente ha comenzado el ejercicio cumpliendo todos los requisitos para poder determinar su rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva y es un acontecimiento posterior (la reducción de umbrales derivado de la no convalidación) lo que le hace incurrir en una causa sobrevenida de exclusión.

Por tanto, los contribuyentes afectados podrán continuar determinando el rendimiento neto de su actividad en 2025 con arreglo al método de estimación objetiva, sin perjuicio de que, al haberse producido una causa de exclusión en este año, estos contribuyentes, si no se cambia la normativa del impuesto, pasarán a estar en estimación directa en 2026, 2027 y 2028.

B) Orden de módulos para el ejercicio 2025

La Orden HAC/1347/2024 desarrolla para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la orden de módulos del ejercicio 2024, manteniendo idénticas tanto la cuantía de los signos, índices o módulos como las instrucciones de aplicación.

De esta forma, junto a la tradicional reducción del 5 % del rendimiento neto de módulos, se mantienen los nuevos índices correctores aplicables desde 2022 por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica.

No obstante, presenta los siguientes cambios respecto al ejercicio anterior:

- Se suprime la minoración del rendimiento neto previo en el 35 % del precio de adquisición del gasóleo agrícola y el 15 % del precio de adquisición de los fertilizantes, aplicables para actividades agrícolas y ganaderas.
- Se suprime la reducción del 20 % del rendimiento neto de módulos en relación con las actividades económicas desarrolladas en el municipio de Lorca y en la isla de La Palma.
- Se traslada del anexo II al anexo I la actividad económica «producción del mejillón en batea».
- Deja de tenerse en cuenta para el cómputo de la magnitud excluyente basada en el volumen de ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

2.2.3. Nueva escala aplicable a las rentas del ahorro

La Ley 7/2024 ha aprobado una nueva escala aplicable a la base liquidable del ahorro a partir de 2025 en la que se ha elevado el tipo marginal aplicable 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). Como consecuencia de lo anterior, la escala estatal aplicable a la base liquidable del ahorro (art. 66 de la LIRPF) y la escala autonómica (art. 76 de la LIRPF) será a partir del 1 de enero de 2025 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	15

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 LIRPF, 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	30

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), de manera que aplicarán la siguiente escala:



Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
-	-	-	-
Hasta euros	Euros	Hasta euros	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	30

2.2.4. Deducciones en cuota íntegra

En materia de deducciones en cuota íntegra, el Real Decreto-Ley 9/2024, con la finalidad de mejorar la eficiencia energética de viviendas, amplió un año más el ámbito temporal de aplicación de la deducción prevista al efecto en la normativa reguladora del impuesto. De esta forma, se pretendía que se dispusiera de un mayor plazo para poder acometer tales obras que permiten reducir el consumo de energía primaria no renovable o la demanda de calefacción o de refrigeración de las mismas.

De igual manera, con la misma finalidad se amplió el ámbito temporal de aplicación de la deducción prevista para la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga.

No obstante, la posterior no convalidación del citado real decreto-ley en la sesión celebrada en el Congreso de los Diputados el 22 de enero de 2025 supuso que dejara de producir efectos jurídicos a partir del 22 de enero de 2025. O lo que es lo mismo, que las modificaciones señaladas solamente producirán efectos en 2025 respecto de aquellos contribuyentes cuyo impuesto se hubiera devengado en el plazo comprendido entre el 1 y el 22 de enero de 2025, ambos incluidos.

Ahora bien, de estas dos medidas ya se ha corregido la situación señalada en relación con una de ellas. De esta forma, el Real Decreto-Ley 3/2025 ha vuelto a aprobar la redacción inicialmente dada por el Real Decreto-Ley 9/2024 en relación con la deducción prevista para la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga.

Teniendo en cuenta que dicha redacción produce efectos desde el 1 de enero de 2025, el problema señalado ha quedado totalmente corregido en relación con esta deducción.

2.2.5. Obligación de declarar por este impuesto

El Real Decreto-Ley 9/2024 contenía también otra medida con la que se pretendía reducir las obligaciones tributarias de perceptores de rentas más bajas. En concreto, elevaba de 1.500 a 2.500 euros la cuantía total de los rendimientos íntegros del trabajo procedentes del segundo y restantes pagadores, con la finalidad de que operara, en estos casos, el límite general de 22.000 euros de rendimientos íntegros del trabajo para estar obligado a presentar declaración por este impuesto.

Al igual que en relación con otras medidas anteriormente comentadas, la no convalidación del citado real decreto-ley supone que dicha medida solamente tenga efectos para aquellos contribuyentes cuyo impuesto se hubiera devengado en el plazo comprendido entre el 1 y el 22 de enero de 2025, ambos incluidos.

3. Análisis de la doctrina administrativa

Además de las modificaciones normativas, se ha incorporado en este artículo una relación de las consultas tributarias vinculantes y resoluciones del TEAC más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2024 relativas al IRPF.

3.1. Exenciones

3.1.1. Exenciones. Pensión de incapacidad de clases pasivas. Agravamiento de la enfermedad del consultante. Consulta V0702/2024

El consultante venía disfrutando de una pensión de incapacidad de clases pasivas. Con posterioridad a su retiro, solicitó la revisión del grado de incapacidad para la pensión por inutilidad para el servicio, dictaminándose que la lesión o enfermedad que motivó el retiro del consultante le producía una gran invalidez, presentando además una incapacidad permanente y absoluta para todo tipo de trabajo, profesión y oficio.

En cuanto al tratamiento fiscal de la prestación percibida, en esta consulta se aclara que, al sobrevenir con posterioridad –si bien, antes de alcanzar la edad de jubilación forzosa– una situación de agravamiento de la enfermedad del consultante (que motivó su pase a retiro por incapacidad permanente para el servicio) que da lugar al reconocimiento de su incapacidad permanente y absoluta para todo tipo de trabajo, profesión y oficio, y de su gran invalidez, por parte del órgano competente, la pensión que actualmente percibe del régimen de clases pasivas del Estado está exenta de tributación en el IRPF, puesto que se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 7 g) de la LIRPF.

3.1.2. Exención por indemnización por daños personales por responsabilidad civil. Responsabilidad civil subsidiaria. Consulta V0440/2024

El consultante percibió una indemnización de la Administración penitenciaria al ser declarada responsable subsidiaria del pago de la misma derivada de los daños personales sufridos.

Al respecto, la consulta confirma que la exención prevista en el artículo 7 d) de la LIRPF resulta igualmente aplicable al tratarse de indemnizaciones por responsabilidad civil por daños personales reconocidas judicialmente, estableciendo dicha sentencia tanto la indemnización como la responsabilidad civil subsidiaria asumida por la Administración.

3.1.3. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Retribuciones no específicas. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024

El TEAC aclara que, a efectos de realizar el cálculo proporcional de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se tomará en el denominador el número total de días del año en el caso de que durante todo el año natural haya existido relación de ajenidad con el pagador de los citados rendimientos. En caso contrario, se deberá atender al tiempo de prestación del servicio con el citado pagador durante el periodo impositivo analizado.

Igualmente, en el caso de que el contribuyente hubiera mantenido dos o más relaciones de dependencia o ajenidad en el periodo impositivo, el cálculo de la exención correspondiente a las retribuciones no específicas se realizará individualizadamente para cada uno de los pagadores en cuya relación de dependencia o ajenidad se haya producido desplazamiento al extranjero, teniendo en cuenta las retribuciones por él abonadas, así como el tiempo de vigencia, en cada periodo impositivo, de cada relación de dependencia o ajenidad, sin perjuicio de la aplicación agregada del límite cuantitativo de 60.100 euros.

3.1.4. Exención por trabajos realizados en el extranjero. En general. Empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024

En esta resolución se aclara que, en el caso de empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero, para poder aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero a las retribuciones por ellos percibidas, además del cumplimiento del resto de los requisitos exigidos, debe acreditarse una ventaja o utilidad específica que vaya más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia

a la organización internacional y la realización de un trabajo específico que trascienda a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional.

3.2. Rendimientos del trabajo

3.2.1. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Complemento de maternidad por aportación demográfica a la Seguridad Social. Consulta V0846/2024

Al consultante, la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social le reconoció el derecho a percibir el complemento de maternidad, procediendo a la liquidación de atrasos del mismo desde abril de 2018 hasta agosto de 2022.

En esta consulta se aclara que, al no venir determinado el abono de tal prestación por una sentencia reconociendo el derecho del contribuyente a su obtención, procederá la aplicación de la regla de atrasos prevista en el artículo 14.2 b) de la LIRPF, de manera que deberá presentar las correspondientes autoliquidaciones complementarias en el plazo que media entre el cobro del atraso y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por este impuesto.

3.2.2. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Incremento retributivo vinculado a la evolución del producto interior bruto (PIB). Consulta V0378/2024

En esta consulta se aclara la imputación temporal del incremento retributivo vinculado a la evolución del PIB. Se tiene derecho al mismo, de acuerdo con la Ley de presupuestos generales del Estado de 2023, si el PIB nominal de ese año iguala o supera las previsiones. Ahora bien, para su exigibilidad es necesario esperar a la publicación de los datos del PIB, siendo acordado a través de un acuerdo del Consejo de Ministros, circunstancia que se produce en febrero de 2024. Por tanto, dicho complemento retributivo debe imputarse a 2024.

3.2.3. Rendimientos del trabajo. Cesión del bonus a la empresa a cambio de una rentabilidad. Consulta V2019/2024

En esta consulta se analizan los efectos en el IRPF derivados de la inversión del bonus al que tiene derecho un empleado en un préstamo a favor de su empresa, percibiendo por tal cesión un interés.



Al respecto se indica que la inversión del bonus no modifica su calificación como rendimiento del trabajo, debiendo imputarse al momento en el que el mismo resulte exigible. En cuanto al interés que percibirá posteriormente por la inversión de dicho bonus, se matiza que deberá calificarse como rendimiento del capital mobiliario hasta la cuantía que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. En caso de exceder de la misma, dicho exceso constituirá un rendimiento del trabajo, en la medida en que la determinación de dicha cuantía depende del grado de cumplimiento de los objetivos de crecimiento fijados y, por tanto, de la contribución de los directivos a la consecución de tales objetivos y de los servicios prestados por estos.

3.2.4. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda con suministros incluidos. Consulta V1201/2024

En esta consulta se aclara que los consumos de electricidad y gas –en cuanto se puedan determinar de forma individualizada respecto a la vivienda– no se encuentran comprendidos en la valoración del rendimiento del trabajo en especie consistente en la utilización de vivienda propiedad del pagador, por lo que los gastos de esos consumos (en cuanto asumidos por el pagador) constituyen un rendimiento adicional del trabajo para el empleado en especie que deberán ser computados.

3.2.5. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda desde la que se teletrabaja. Consulta V0711/2024

En este supuesto, la empresa del consultante le ha cedido de forma gratuita una vivienda desde la que está teletrabajando y se cuestiona si este hecho determinaría un menor valor de la retribución en especie.

Al respecto, teniendo en cuenta que el acceso al trabajo en remoto es voluntario, así como la elección del lugar desde el que llevarlo a cabo, la consulta concluye que la utilización de la vivienda como espacio para teletrabajo no afecta a la cuantía de la retribución en especie a computar por el trabajador.

3.2.6. Rendimientos del trabajo. Régimen de dietas. Consulta V1508/2024

En esta consulta se aclara que, en el caso de conductores de una empresa de transporte que realizan rutas tanto dentro del territorio nacional como internacional, cuando hayan pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, teniendo en cuenta que en el mismo día de conducción hay un

desplazamiento al extranjero, estará exceptuada de gravamen por gastos de manutención la cuantía de 91,35 euros diarios (cuantía prevista para los supuestos de desplazamientos al extranjero con pernocta).

3.2.7. Rendimientos del trabajo. Reducción por irregularidad. Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024

En esta resolución establece el TEAC que, cuando no resulte de aplicación la exención vinculada a la prestación contributiva por desempleo en forma de «pago único», al rendimiento íntegro del trabajo obtenido le resultará de aplicación la reducción del 30 % por irregularidad cuando el importe así percibido traiga como causa última el haber tenido un periodo de ocupación cotizada de más de dos años.

3.2.8. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas de la Mutualidad Laboral de la Banca. Aplicación de la disposición transitoria segunda. Resolución del TEAC de 22 de abril de 2024

El TEAC ha establecido que la prestación de la Seguridad Social percibida por antiguos mutualistas de la Mutualidad Laboral de la Banca debe quedar sujeta al siguiente régimen fiscal:

- Cuando se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca con anterioridad al 1 de enero de 1967 no concurren las circunstancias contempladas en la disposición transitoria segunda de la LIRPF, lo que determina que deba excluirse como rendimiento del trabajo el 100 % de la parte de la prestación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones.
- Cuando se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 resulta procedente la aplicación de la disposición transitoria segunda de la LIRPF, debiéndose integrar en la base imponible del IRPF como rendimientos del trabajo la parte de la prestación correspondiente a dichas aportaciones conforme con los apartados segundo y tercero del citado texto legal.
- Las aportaciones realizadas con posterioridad al 1 de enero de 1979 fueron contribuciones a la Seguridad Social y no a una mutualidad de previsión social, no resultando procedente la aplicación de la disposición transitoria segunda de la LIRPF a la parte de prestación pública correspondiente a dichas contribuciones. En consecuencia, se deberá integrar en la base imponible del IRPF como rendimientos del trabajo el 100 % de su importe.

3.3. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario

3.3.1. Rendimientos del capital inmobiliario. Imputación de rentas inmobiliarias. Consulta V1262/2024

Para que dos viviendas puedan considerarse como una sola vivienda habitual es necesario que las mismas estén unidas interiormente y habitadas de forma permanente, circunstancias que no concurren en este caso, pues las dos viviendas ubicadas en el mismo edificio, una en la primera planta y otra en la segunda, no tienen comunicación interior, sino que están conectadas por las escaleras y el ascensor comunitario. Por tanto, la consulta concluye que se deberá imputar renta inmobiliaria en la vivienda que no se considere habitual.

3.3.2. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducción por arrendamiento de viviendas a una fundación para alquiler social. Consulta V1068/2024

En la consulta se señala que, en el caso de suscribir un contrato de arrendamiento de la vivienda con una fundación que lo va a destinar como «piso tutelado de inmigrantes, menores y personas en riesgo de exclusión social», resultará de aplicación la reducción del 70 % del rendimiento neto positivo en caso de que la arrendataria sea una fundación a la que sea de aplicación el régimen regulado en el título II de la Ley 49/2002 que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

En caso contrario, la reducción a practicar será la del 50 %, si bien para ello será necesario que, por los hechos y los términos del objeto del contrato de arrendamiento, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda y que el uso exclusivo de la misma recaiga en la persona física determinada en el contrato de arrendamiento.

3.4. Rendimientos de actividades económicas

3.4.1. Rendimientos de actividades económicas. Alquiler de inmuebles. Alcance de los servicios complementarios. Consulta V1778/2024

De acuerdo con la LIRPF, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Igualmente, en ausencia de tal persona, se calificará como rendimiento de actividad económica cuando el arrendamiento no se limite a la mera puesta a disposición de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complemente con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos.

Ahora bien, en esta consulta se aclara no son servicios complementarios de la industria hotelera otros servicios como la realización de rutas de senderismo o visitas turísticas guiadas y el servicio de transporte a los inmuebles.

Por tanto, no afectarían tales servicios a la calificación de la renta derivada del alquiler, sin perjuicio de que la prestación de tales servicios se califiquen como rendimiento de actividades económicas al ser una actividad independiente de la actividad de arrendamiento.

3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.5.1 Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Pérdidas de Afinsa. Consulta V0652/2024

El contribuyente ha sido informado del importe definitivo que no podrá recuperar de los productos de la entidad Afinsa en los que invirtió en su momento. En este caso, para la imputación temporal de la pérdida patrimonial resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 14.2 k) de la LIRPF, esto es, se imputará al ejercicio en el que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito, circunstancia que se produce en 2023 con la sentencia que concluye el concurso de Afinsa.

3.5.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Individualización. Expropiación a comunidad de propietarios. Consulta V1510/2024

En la consulta se señala que la indemnización por la expropiación de un terreno común de una comunidad de propietarios se considera una ganancia o pérdida patrimonial para los copropietarios en el momento de la ocupación del terreno. Por tanto, si el contribuyente adquiere la vivienda ubicada en dicho edificio después de la expropiación, no tiene por qué computar la ganancia correspondiente a la expropiación efectuada previamente, debiendo tributar por ella los vendedores, esto es, los copropietarios en el momento de la expropiación.

No obstante, como el justiprecio se reparte entre los miembros de la comunidad de propietarios con posterioridad a la adquisición de la vivienda, la cantidad percibida por el consultante se considerará un ajuste en el valor de adquisición de la vivienda.

3.5.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de nuda propiedad con reserva de usufructo. Reglas de cálculo. Consulta V1812/2024

En la consulta se plantea transmitir la nuda propiedad de un inmueble reservándose el usufructo.

Al respecto, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial, se aclara en esta consulta que el valor de transmisión de la nuda propiedad será la diferencia del valor total del inmueble restándole el valor del usufructo en el momento en el que se produzca la donación, pudiendo utilizar la misma proporción para determinar qué parte del valor de adquisición corresponde a la nuda propiedad y al usufructo. Por su parte, para conocer qué parte del valor del inmueble se corresponde con el usufructo y con la nuda propiedad se aplicará lo dispuesto en el artículo 26 a) de la LISD.

3.5.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Bienes recibidos a cambios de reseñas. Consulta V0696/2024

El consultante participaba en un programa donde elegía productos de muestra para probar y reseñar en un *marketplace*. Después de un periodo de tiempo, si el vendedor no reclamaba los productos, el consultante podía quedarse con ellos, pero no venderlos.

Al respecto, en relación con la obtención de tales productos a cambio de la reseña, esta consulta aclara que dará lugar a una ganancia de patrimonio, pues cabe entender (conforme con los términos en los que se formula la consulta) que la opinión expresada por el consultante sobre el producto, mediante la realización de una reseña en la página web que se los suministra, no deriva de relación laboral alguna ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad, sino que la reseña se realiza como mero consumidor dentro de ámbito de la relación con obligaciones recíprocas que se establece entre los suministradores de los productos (entrega o utilización de los mismos) y el consultante (expresar sus opiniones como consumidor).

3.5.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Aportaciones de bienes privativos a la sociedad legal de gananciales. Consulta V0003/2024 y Resolución del TEAC de 23 de enero de 2024

La cuestión que se dilucida es si la aportación de bienes de carácter privativo a la sociedad de gananciales produce algún efecto en el IRPF.

Al respecto, el artículo 11.3 de la LIRPF establece que la titularidad de los bienes y derechos de la sociedad de gananciales se atribuirá por mitad a cada uno de ellos. Por tanto, como el aportante y el adquirente del 50 % del porcentaje de titularidad aportado a la sociedad de gananciales son la misma persona, por el 50 % de la aportación no se produce ninguna transmisión, sin embargo, sí se produciría por la parte que corresponde al cónyuge no aportante (50 %).

En consecuencia, la aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien de su exclusiva titularidad que, a efectos del impuesto y por aplicación del citado artículo 11.3 de la ley del impuesto, se considera tras la aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, constituirá en el aportante una alteración en la composición de su patrimonio que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

3.5.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Consolidación del dominio por donación del usufructo. Valor y fecha de adquisición para futuras transmisiones. Consulta V1614/2024

En esta consulta se analizan los efectos de la consolidación del dominio cuando la causa de esta fuera diferente a la del fallecimiento del usufructuario o la extinción del plazo del usufructo. En concreto, el consultante adquirió la nuda propiedad del bien y posteriormente consolidó la plena propiedad como consecuencia de la donación del usufructo por el usufructuario.

En estos casos, resulta relevante la forma en cómo se liquide en el ISD dicha consolidación (art. 51.4 del RISD). Siguiendo el artículo 51.4 del RISD, si la mayor liquidación fuera la que se encuentra pendiente de la desmembración del dominio, la fecha de adquisición del usufructo donado será la del fallecimiento del causante. Si la mayor liquidación fuera la del negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, la fecha de adquisición del usufructo será la de la donación. Por su parte, el valor de adquisición también será diferente, según se liquide de una forma u otra, por lo que afectará al cálculo de la futura ganancia o pérdida patrimonial.

3.5.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Consulta V0773/2024

El consultante adquirió una nueva vivienda tras su divorcio, permaneciendo su excónyuge en la vivienda que constituyó su residencia habitual hasta el momento del divorcio. Posteriormente, se plantea vender ambas viviendas y pregunta sobre la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en relación con la venta de sus propiedades.

Al respecto, la consulta aclara que, según la jurisprudencia del TS, en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando para el cónyuge que permaneció en la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Por tanto, sería posible cumplir con dichos requisitos en ambas viviendas, en la que reside actualmente y en la que ha venido residiendo su excónyuge, por lo que resultará de aplicación la exención por reinversión a la ganancia patrimonial obtenida con la venta de ambas viviendas.

3.5.8. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cesión obligatoria de terrenos a un ayuntamiento en una operación urbanística. Consulta V0695/2024

En este caso, el contribuyente está obligado a transmitir gratuitamente estos terrenos al ayuntamiento debido a una actuación urbanística.

Al respecto, la consulta recuerda que las cesiones obligatorias de terrenos a los ayuntamientos constituyen una carga urbanística que han de soportar los propietarios en el proceso de urbanización de los mismos.

Por tanto, de forma análoga al IVA, en el que se señaló respecto de este tipo de cesiones indicando que no existe ninguna operación sujeta al citado tributo por dicha cesión, se concluye igualmente que dicha cesión no produce alteración alguna en la composición de su patrimonio.

3.5.9. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Efecto de la devolución de la plusvalía municipal. Consulta V0718/2024

En esta consulta se aclara que, en los supuestos de devolución de la plusvalía inicialmente pagada, al no haberse producido un incremento en su valor, sino una pérdida, no afecta a la liquidación del IRPF del año en el que se reintegra al contribuyente, sino que su impacto se produce modificando el valor de adquisición del que ha formado parte para determinar la ganancia o pérdida patrimonial producida por la transmisión del inmueble, lo que obliga a presentar una autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio en que tal transmisión se llevó a cabo.

3.5.10. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportación no dineraria. Inaplicación del régimen FEAC y criterio para delimitar qué efectos de la ventaja fiscal se deben eliminar. Resoluciones del TEAC de 22 de abril, 27 de mayo, 19 de noviembre y 12 de diciembre de 2024

Una vez declarado que la finalidad principal de una operación FEAC era evitar la tributación en el IRPF del socio aportante de los beneficios repartibles acumulados bajo las acciones aportadas (interponiendo en su lugar una sociedad que aplicará la exención del art. 21 de la LIS), la efectiva aplicación del artículo 89.2 de la LIS exige interpretar que los beneficios repartidos después de dicha operación (obtenidos ya por una sociedad que aplicará la exención del art. 21 de la LIS) son consumación o materialización del fraude o abuso declarado, de modo que, por su importe, se pone fin al inicial diferimiento de la tributación de la plusvalía generada por la aportación no dineraria.

Lo mismo resulta igualmente predicable en el caso en el que los efectos abusivos se materializan en el ejercicio en el que la persona física aportante obtenga, a través de la *holding*, la disponibilidad de los recursos generados por la realización de las plusvalías tácitas, ya existentes en el momento de realizar la aportación, que fueron repartidos a dicha *holding*, teniendo en cuenta la totalidad de las circunstancias producidas hasta ese momento.

Por último, se señala que no se aprecian razones jurídicas (mercantiles o contables) ni económicas que justifiquen la razón o interés por los que se elige repartir el beneficio más reciente y no los anteriores. Por ello, a los efectos fiscales que nos ocupan, pasar por dicha elección solo supondría dejar al albur de la voluntad de quienes han diseñado y participado en el abuso la neutralización o desactivación de las consecuencias de su regularización, por lo que los beneficios repartidos no serán los obtenidos posteriormente, sino los acumulados en el momento de realizar la operación FEAC.

3.6. Mínimo por descendientes

3.6.1. Acreditación de la situación de discapacidad. Pensión por jubilación. Resolución del TEAC 19 de julio de 2024

En esta resolución, el TEAC aclara que, en los supuestos en los que existe un reconocimiento previo de una pensión por incapacidad permanente (total, absoluta o de gran invalidez), circunstancia por la que la ley establece que queda acreditada la condición de persona con discapacidad, cuando luego posteriormente se llegue a la edad de jubilación, el contribuyente mantendrá su derecho a aplicar el mínimo por discapacidad sin que le sea exigible acreditar un grado de discapacidad igual o superior al 33 %.

3.7. Deducciones en cuota íntegra y líquida

3.7.1. Deducción por inversión en vivienda habitual. Vivienda adquirida antes de 2013. Régimen transitorio. Resolución del TEAC de 22 de abril de 2024

El TEAC establece el derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda en relación con viviendas adquiridas antes de enero de 2013 cuando, a pesar de no haber practicado deducción con anterioridad a dicha fecha, se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Cuando el motivo de no haber practicado deducción antes de 2013 fue porque no estaban obligados a presentar declaración por razón de las rentas obtenidas.
- Cuando el motivo de no haber practicado deducción antes de 2013 fue porque, estando obligados a presentar declaración por razón de las rentas y habiéndola presentado, no hubieran tenido en ninguno de tales periodos cuota íntegra para poder aplicarla.

3.7.2. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Vehículo adquirido con cargo a la sociedad de ganancias. Consulta V1400/2024

En esta consulta se aclara que, a pesar de que el vehículo se ha adquirido con fondos gananciales, la deducción debe ser aplicada exclusivamente por el cónyuge que figure como titular del vehículo en la matriculación.

3.7.3. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Adquisición de vehículo km 0. Consulta V0379/2024

Para tener derecho a la deducción es necesario que el vehículo adquirido se matricule por primera vez en España a nombre del contribuyente.

Por tanto, en esta consulta se indica que no es posible aplicar la deducción a un vehículo km 0 adquirido a un concesionario, al no cumplir tal requisito. Lo anterior no es obstáculo para poder aplicar la deducción en relación con un sistema de recarga instalado en su vivienda.

3.7.4. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Adquisición de vehículo usado en el extranjero que se matricula por primera vez en España. Consulta V1018/2024

Para tener derecho a la deducción es necesario que el vehículo adquirido se matricule por primera vez en España a nombre del contribuyente y que se trate de un vehículo nuevo. Por tanto, en esta consulta se aclara que no es posible aplicar la deducción a un vehículo usado adquirido en el extranjero y que, tras su importación, se matricula por primera vez en España a nombre del contribuyente, al no cumplir tal requisito.

3.7.5. Deducción por obras de rehabilitación energética. Obras realizadas por el arrendatario. Consulta V2362/2024

Uno de los requisitos para aplicar la deducción es que la vivienda en la que se llevan a cabo tales obras sea titularidad del contribuyente. En este caso, el consultante llevaba cinco años siendo arrendatario de una vivienda en la cual pretende instalar placas fotovoltaicas para mejorar su eficiencia energética, obras cuyo coste sufraga en su totalidad y respecto de las que cuenta con el permiso del arrendador.

Al respecto, la consulta aclara que no es posible aplicar la deducción por parte de un arrendatario.

3.8. Tributación conjunta

3.8.1. Tributación conjunta. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024

En esta resolución se establece que, en los casos de separación legal o ausencia de vínculo matrimonial en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida, si no se justifica la existencia de mutuo acuerdo entre los progenitores para que la tributación conjunta se acoja uno u otro, mutuo acuerdo que deberá ser previo a la presentación de las declaraciones, los dos progenitores, y también todos los hijos, deberán tributar en régimen de tributación individual.

4. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Por último, se ha incorporado en este artículo una relación de las sentencias más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2024 por el TS relativas al IRPF, señalando el criterio interpretativo contenido en cada una de ellas.

4.1. Rendimientos de actividades económicas. Cantidades percibidas por los árbitros de la ACB. Calificación de la renta. Sentencia 836/2024, de 16 de mayo

En esta sentencia, después de valorar las condiciones específicas de contratación y la forma en la que se desarrolla su labor, modifica el criterio sostenido por la Administración tributaria señalando que los rendimientos obtenidos por los árbitros de baloncesto que se perciben de las federaciones o de las ligas profesionales, en cuanto trabajador autónomo que organiza su actividad de arbitraje, deben calificarse como rendimientos íntegros por actividades económicas y no como rendimientos del trabajo.

4.2. Rendimientos de actividades económicas. Vehículos afectos. Agentes de seguro. Sentencia 1872/2024, de 25 de noviembre

El TS ha manifestado que no cabe equiparar a los agentes de seguros con los agentes comerciales, de manera que aquellos no se encuentran incluidos en el artículo 22.4 d) del RIRPF, lo que exige que acrediten la utilización exclusiva del vehículo en la actividad económica para considerarlo afecto a la misma.

4.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de acciones no cotizadas. Tasación pericial contradictoria. Sentencia 4/2024, de 12 de enero

Al respecto, el TS ha establecido que la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no cotizada en mercados efectuada por aplicación de las reglas de valoración contenida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del artículo 57.1 a) y/o i) de la LGT, por lo que no resulta de aplicación la normativa de la tasación pericial contradictoria ni es admisible su utilización en la corrección de la liquidación tributaria resultante.

4.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Retasación del justiprecio (art. 58 de la LEF). Cálculo de la ganancia e imputación temporal. Sentencia 1791/2024, de 8 de noviembre

El TS ha señalado que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la retasación de bienes expropiados (art. 58 de la LEF) no trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente con la expropiación del bien o derecho, sino que, por el contrario, se trata de valorar de nuevo tal ganancia

estableciendo un nuevo justiprecio, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho.

En cuanto a su imputación, la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación debe imputarse temporalmente cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación del modo establecido en sentencias previas (sentencias del TS de 26 de mayo y 12 de julio de 2017), por las que el incremento reconocido en la resolución –administrativa o judicial– que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio.

4.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdida de la condición de socio por venta de todas sus acciones. Regla especial de cuantificación. Sentencia 1680/2024, de 24 de octubre

En esta sentencia, el TS analiza cuál es la regla que debe aplicarse en caso de pérdida de la condición de socio por la venta de todas sus acciones (art. 37.1 b) [transmisión onerosa de acciones no admitidas a cotización] o art. 37.1 e) de la LIRPF [separación de socios]). Pues bien, el TS ha señalado que la pérdida de la condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones no puede ser considerado «separación del socio» a los efectos de aplicar la norma de valoración del artículo 37.1 e) de la LIRPF, sino que resultará de aplicación la norma de valoración del apartado b) de la citada disposición (transmisión onerosa de acciones no cotizadas).

4.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cómputo de pérdidas patrimoniales en supuestos de transmisiones a título lucrativo. Sentencia 1675/2024, de 23 de octubre

En relación con la posibilidad de computar una pérdida patrimonial cuando el bien se transmite a título lucrativo, el TS elimina cualquier duda al respecto señalando que no procede computar, a efectos de este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

4.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Prevalencia de la regla especial. Aportación no dineraria vs. Operaciones vinculadas. Sentencia 959/2024, de 30 de mayo

En esta sentencia, el TS aclara que, en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de aportaciones no dinerarias

a una sociedad vinculada, debe prevalecer la norma específica de valoración prevista para las aportaciones no dinerarias (art. 37.1 d) de la LIRPF) sobre las reglas especiales de valoración relativas a operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF). Siendo así, puede acudir-se a la comprobación de valores, empleando los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 de la LGT, realizándose la comprobación de valores por la Administración y ofreciendo la posibilidad al obligado tributario de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme a los artículos 134 y 135 de la LGT.

4.8. Reducción en base imponible. Cantidades abonadas en concepto de pensión compensatoria acordada en convenio regulador previa a la sentencia judicial que lo ratifique. Sentencia 1397/2024, de 23 de julio

El TS modifica el criterio mantenido por la Administración tributaria al permitir que la reducción en la base imponible por las cantidades abonadas en concepto de pensión compensatoria a favor del cónyuge, satisfechas por decisión judicial, resulte aplicable desde la fecha en la que se suscribe el convenio regulador entre las partes que hubiere establecido su pago, siempre que la ulterior sentencia judicial que lo ratifique no modifique lo pactado en dicho convenio regulador.

4.9. Regímenes especiales. Entidades en régimen de atribución de rentas. Sociedad en formación. Sentencia 1100/2024, de 20 de junio

El TS ha confirmado el criterio defendido por la Administración tributaria en cuya virtud, durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, no procede la sujeción de la entidad al IS, sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF.

Esto, incluso, si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha, con independencia de los efectos que en el ámbito civil origine esta situación.

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