TOMARIAL
ABOGADOS · ECONOMISTAS · CONSULTORES

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOLETIN FISCAL

TOMARIAL

MAYO 2021

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Mayo 2021

- Los contribuyentes que han estado en ERTE en 2020 pueden fraccionar en 6 meses, sin intereses, el importe a ingresar por la Renta

- Las aportaciones gratuitas de bienes privativos por un cónyuge a la sociedad de gananciales no tributan ni por Sucesiones ni por Transmisiones

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS 4

A) Normativa Estatal 4

B) Normativa Autonómica 11

C) Normativa Foral del País Vasco 15

II. ANÁLISIS NORMATIVO 25

Declaración de Renta y Patrimonio 2020 ..... **25**

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA 129

IV. NOTICIAS DE PRENSA 132

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE 134

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Resolución de 4 de diciembre de 2020 de la Secretaría de Estado de Política Territorial y Función Pública

Se establece a efectos de cómputo de plazos, el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2021.

BOE 14 de diciembre de 2020

Ley 8/2020 de 16 de diciembre

Se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación.

BOE 17 de diciembre de 2020

Resolución de 15 de diciembre de 2020 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se habilitan trámites y actuaciones a través del canal telefónico, mediante determinados sistemas de identificación.

BOE 22 de diciembre de 2020

Ley 10/2020 de 29 de diciembre de 2020

Se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOE de 30 de diciembre de 2020

Real Decreto 1178/2020 de 29 de diciembre

Se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

BOE de 30 de diciembre de 2020

Orden HAC/1274/2020 de 28 de diciembre

Se modifica la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación y la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

BOE de 30 de diciembre de 2020

Orden HAC/1275/2020 de 28 de diciembre

Se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOE de 30 de diciembre de 2020

Orden HAC/1276/2020 de 28 de diciembre

Se modifican determinadas declaraciones informativas, la Orden de 20 de noviembre de 2000, por la que se aprueban los modelos 115, en pesetas y en euros, de declaración-documento de ingreso, los modelos 180, en pesetas y en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, la Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 198, de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, la Orden HAP/1608/2014, de 4 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 187, de declaración informativa de acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, y la Orden HAP/1695/2016, de 25 de octubre, por la que se

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

BOE de 30 de diciembre de 2020

Orden HAC/1277/2020 de 28 de diciembre

Se aprueba el modelo 602 de Tasa por la gestión administrativa del juego. Autoliquidación, y se determinan la forma, plazos y los procedimientos de presentación.

BOE de 30 de diciembre de 2020
Real Decreto-ley 39/2020 de 29 de diciembre

Medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias.

BOE de 30 de diciembre de 2020

Ley 11/2020 de 30 de diciembre

Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

BOE de 31 de diciembre de 2020

Orden HAC/1285/2020 de 29 de diciembre

Se modifican la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país, la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria y la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la Declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta.

BOE de 31 de diciembre de 2020

Resolución de 4 de enero de 2021 de la Dirección General de Tributos

Devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los empresarios o profesionales establecidos en los territorios del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOE de 5 de enero de 2021

Orden HAC/5/2021 de 13 de enero

Se extiende el plazo de domiciliación correspondiente a la presentación de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

BOE de 14 de enero de 2021

Resolución de 13 de enero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

BOE de 14 de enero de 2021
Resolución de 13 de enero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se modifica la de 22 de enero de 2013, sobre organización y atribución de competencias en el Área de Recaudación.

BOE de 15 de enero de 2021

Resolución de 13 de enero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

BOE de 15 de enero de 2021

Resolución de 13 de enero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOE de 15 de enero de 2021

Resolución de 13 de enero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Organización y atribuciones de funciones en el Área de Aduanas e Impuestos Especiales.

BOE de 15 de enero de 2021

Resolución de 13 de enero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

BOE de 16 de enero de 2021

Resolución de 13 de enero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Organización y funciones del Área de Informática Tributaria.

BOE de 18 de enero de 2021

Resolución de 13 de enero de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda

Se dictan instrucciones para la implantación de un nuevo modelo de gestión informática en los Tribunales Económico-Administrativos y en la Dirección General de Tributos con la colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se regulan cauces estables de colaboración en materia de intercambio de información.

BOE de 19 de enero de 2021

Real Decreto 1/2021 de 12 de enero

Se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOE de 30 de enero de 2021

Resolución de 19 de enero de 2021 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

BOE de 1 de febrero de 2021

Real Decreto-ley 3/2021 de 2 de febrero

Se adoptan medidas para la reducción de la brecha de género y otras materias en los ámbitos de la Seguridad Social y económico.

BOE de 3 de febrero de 2021

Resolución de 18 de enero de 2021 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

BOE de 4 de febrero de 2021

Convenio entre el Reino de España y Japón

Se elimina la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo, hecho en Madrid el 16 de octubre de 2018.

BOE de 26 de febrero de 2021

Orden HAC/171/2021 de 25 de febrero

Se aprueba el modelo 05, "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción de la base imponible", y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

BOE de 27 de febrero de 2021

Orden HAC/172/2021 de 25 de febrero

Se establecen la estructura y el funcionamiento del censo de obligados tributarios por el Impuesto Especial sobre la Electricidad, se aprueba el modelo 560, "Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación", y se determinan la forma y el procedimiento para su presentación.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOE de 27 de febrero de 2021

Orden HAC/173/2021 de 25 de febrero

Se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2020, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2020 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

BOE de 27 de febrero de 2021

Convenio entre el Reino de España y la República de Bielorrusia

Para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Madrid el 14 de junio de 2017.

BOE de 2 de marzo de 2021

Resolución de 25 de febrero de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se modifica la de 13 de enero de 2021, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se crea la Unidad Central de Análisis y Difusión Externa.

BOE de 3 de marzo de 2021

Real Decreto-ley 4/2021 de 9 de marzo

Se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

BOE de 10 de marzo de 2021

Real Decreto-ley 5/2021 de 12 de marzo

Medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19.

BOE de 13 de marzo de 2021

Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros

Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho ad referendum en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOE de 13 de marzo de 2021

Orden HAC/248/2021 de 16 de marzo

Se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2020, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos.

BOE de 18 de marzo de 2021

Convenio entre el Reino de España y la República Popular China

Se elimina la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo, hecho en Madrid el 28 de noviembre de 2018.

BOE de 30 de marzo de 2021

Real Decreto 203/2021 de 30 de marzo

Se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos.

BOE de 31 de marzo de 2021

B) Normativa Autonómica

<u>Comunidad Autónoma de Andalucía</u>

Ley 3/2020, de 28 de diciembre

Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2021.

BOJA de 31 de diciembre de 2020

.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Comunidad Autónoma de Aragón

Ley 4/2020 de 30 de diciembre

Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2021.

BOA de 31 de diciembre de 2020

Principado de Asturias

Ley del Principado de Asturias 3/2020 de 30 de diciembre

Presupuestos Generales para 2021.

BOPA de 31 de diciembre de 2020

Comunidad Autónoma de Illes Balears

Ley 3/2020, de 29 de diciembre

Presupuestos Generales de las Illes Balears para el año 2021.

BOIB de 31 de diciembre de 2020

Decreto Ley 1/2021 de 25 de enero

Se aprueban medidas excepcionales y urgentes en el ámbito del Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Illes Balears para el ejercicio fiscal de 2021, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en materia de renta social garantizada y en otros sectores de la actividad administrativa.

BOIB de 26 de enero de 2021

Comunidad Autónoma de Islas Canarias

Ley 4/2020 de 26 de noviembre

Medidas extraordinarias de carácter económico, financieras, fiscal y administrativas para afrontar la crisis provocada por el COVID-19.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOE de 18 de diciembre de 2020

Ley 7/2020 de 29 de diciembre

Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2021.

BOC de 31 de diciembre de 2020

Decreto-ley 13/2020 de 30 de julio

Se prorroga la vigencia del artículo único del Decreto-ley 8/2020, de 23 de abril, de establecimiento del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a la importación o entrega de determinados bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19 y se modifica el apartado 2 del citado artículo.

BOE de 19 de marzo de 2021

Decreto-ley 18/2020 de 5 de noviembre

Se prorroga la vigencia del artículo único del Decreto-ley 8/2020, de 23 de abril, de establecimiento del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a la importación o entrega de determinados bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19 y se establecen otras medidas tributarias.

BOE de 19 de marzo de 2021

Decreto-ley 19/2020 de 12 de noviembre

Establecimiento del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a la importación o entrega de mascarillas y productos sanitarios para diagnóstico in vitro de la COVID-19.

BOE de 20 de marzo de 2021

Decreto-ley 21/2020 de 23 de diciembre

Se modifica la Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias.

BOE de 20 de marzo de 2021

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Comunidad Autónoma de Cantabria

Ley de Cantabria 12/2020 de 28 de diciembre

Medidas Fiscales y Administrativas.

BOC de 30 de diciembre de 2020

Comunidad Autónoma de Castilla y León

Ley 1/2021 de 22 de febrero

Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas.

BOCYL de 25 de febrero de 2021

Comunidad Autónoma de Extremadura

Decreto-ley 1/2021 de 13 de enero

Se aprueba un programa de ayudas para la recuperación y reactivación de la hostelería, turismo, comercio y otros sectores más afectados por la crisis sanitaria y se establecen nuevas medidas urgentes en materia tributaria para hacer frente al impacto de la COVID-19 en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

BOE de 9 de marzo de 2021

Comunidad Autónoma de Galicia

Ley 4/2021 de 28 de enero

Medidas fiscales y administrativas.

DOG de 29 de enero de 2021

Comunidad Autónoma de La Rioja

Ley 2/2021, de 29 de enero

Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2021.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOR de 1 de febrero de 2021

Comunidad Valenciana

Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de

Medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021.

DOCV de 31 de diciembre de 2020

C) Normativa Foral del País Vasco

Normativa Foral de Álava

Decreto Foral 40/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de diciembre

Se aprueban los criterios de aplicación de la prórroga de los Presupuestos del Territorio Histórico de Álava de 2020 durante el ejercicio 2021.

BOTHA de 4 de enero de 2021

Orden Foral 692/2020, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 de diciembre

Se establece el calendario de los ingresos fiscales domiciliados en el año 2021 y calendario quincenal de liquidación de ingresos fiscales y no fiscales.

BOTHA de 11 de enero de 2021

Decreto Foral 1/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de enero

Se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2021 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

BOTHA 20 de enero de 2021

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Orden Foral 701/2020, de 30 de diciembre

Se modifica la Orden Foral 703/2017, de 26 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava.

BOTHA 20 de enero de 2021

Orden Foral 36/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 de enero

Se aprueba el modelo 184 de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Entidades en régimen de atribución de rentas. Declaración informativa anual, así como los diseños físicos y lógicos de los soportes directamente legibles por ordenador.

BOTHA 29 de enero de 2021

Norma Foral 1/2021, de 26 de enero

Ejecución del Presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 2021.

BOTHA de 1 de febrero de 2021

Orden Foral 29/2021, de 20 de enero

Se modifica la Orden Foral 224/2020, de 22 de mayo por la que se aprueba el modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación.

BOTHA de 1 de febrero de 2021

Decreto Foral 2/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de enero

Se aprueba la regulación para 2021 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOTHA de 3 de febrero de 2021

Norma Foral 2/2021, de 29 de enero

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Medidas tributarias para 2021.

BOTHA de 8 de febrero de 2021

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de febrero

Se aprueba la trasposición de la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

BOTHA de 10 de febrero de 2021

Decreto Foral 6/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 16 de febrero

Se aprueba la modificación del Decreto Foral 7/2008, del Consejo de 5 de febrero, que modifica las normas del alta de nuevas construcciones en el catastro inmobiliario a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

BOTHA de 24 de febrero de 2021

Norma Foral 4/2021, de 17 de febrero

Convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2021, de 2 de febrero, para aprobar la trasposición de la Directiva (UE) 2017/952, del consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

BOTHA de 26 de febrero de 2021

Orden Foral 99/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de febrero

Se modifica la Orden Foral 318/2009, de 1 de junio, que aprobó el modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.

BOTHA de 26 de febrero de 2021

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de marzo

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Se aprueba la modificación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de los Impuestos Especiales, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre Primas de Seguros y de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

BOTHA de 10 de marzo de 2021

Orden Foral 127/2021, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 5 de marzo

Se aprueba el modelo 130 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pago Fraccionado de Actividades Económicas. Inicio de actividad.

BOTHA de 12 de marzo de 2021

Decreto Foral 9/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 9 de marzo

Se aprueban los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOTHA de 17 de marzo de 2021

Orden Foral 172/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de marzo

Se aprueban las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2020.

BOTHA de 26 de marzo de 2021

Norma Foral 9/2021, de 17 de marzo

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2021, de 2 de marzo, para aprobar la modificación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de los Impuestos Especiales, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre Primas de Seguros y de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

BOTHA de 29 de marzo de 2021

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de marzo

Medidas extraordinarias adicionales relacionadas con la COVID-19.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOTHA de 31 de marzo de 2021

Normativa Foral de Bizkaia

Decreto Foral normativo 1/2021, de 12 de enero

Se establecen medidas adicionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19.

BOB de 15 de enero de 2021

Orden Foral 73/2021, de 12 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2021.

BOB de 15 de enero de 2021

Decreto Foral 4/2021, de 19 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia.

BOB de 20 de enero de 2021

Decreto Foral normativo 2/2021, de 19 de enero

Se traspone la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

BOB de 20 de enero de 2021

Orden Foral 55/2021, de 11 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOB de 26 de enero de 2021

Orden Foral 116/2021, de 19 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

BOB de 28 de enero de 2021

Orden Foral 117/2021, de 19 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.

BOB de 28 de enero de 2021

Orden Foral 179/2021, de 22 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 570/2020, de 6 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por medio de soporte magnético directamente legible por ordenador.

BOB de 2 de febrero de 2021

Orden Foral 212/2021, de 1 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se desarrolla la exoneración de la obligatoriedad de presentación telemática de determinados modelos tributarios.

BOB de 4 de febrero de 2021

Orden Foral 230/2021, de 3 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 430 de autoliquidación del Impuesto sobre Primas de Seguros.

BOB de 10 de febrero de 2021

Decreto Foral 5/2021, de 2 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se desarrollan las nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal mediante la modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

BOB de 11 de febrero de 2021

Orden Foral 309/2021, de 10 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 582/2017, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país.

BOB de 18 de febrero de 2021

Decreto Foral normativo 3/2021, de 23 de febrero

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Medidas adicionales en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el Impuesto sobre las Primas de Seguros y en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

BOB de 25 de febrero de 2021

Orden Foral 354/2021, de 17 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

BOB de 25 de febrero de 2021

Orden Foral 456/2021, de 8 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se fijan los supuestos e importes para no practicar liquidaciones y para anular y dar de baja determinadas deudas cuyo coste de exacción y recaudación resulta antieconómico.

BOB de 10 de marzo de 2021

Decreto Foral 12/2021, de 9 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

BOB de 12 de marzo de 2021

Orden Foral 534/2021, de 16 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se regula la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2020 y se establecen los plazos de ingreso de la deuda tributaria resultante.

BOB de 23 de marzo de 2021

Decreto Foral Normativo 4/2021, de 23 de marzo

Medidas extraordinarias adicionales relacionadas con la COVID-19 y de apoyo a la reanudación de la actividad económica.

BOB de 25 de marzo de 2021

Normativa Foral de Gipuzkoa

Orden Foral 524/2020, de 23 de diciembre

Se aprueba la interpretación sobre la consideración como entidades en atribución de rentas de determinadas entidades constituidas en el extranjero.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOG de 13 de enero de 2021

Orden Foral 1/2021 de 6 de enero

Se modifica la Orden Foral 467/2017, de 7 de noviembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

BOG de 13 de enero de 2021

Decreto Foral-Norma 1/2021, de 19 de enero

Se transpone de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

BOG de 21 de enero de 2021

Decreto Foral 1/2021, de 19 de enero

Se aprueban los porcentajes de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a los rendimientos del trabajo en 2021.

BOG de 21 de enero de 2021

Orden Foral 15/2021 de 14 de enero

Se aprueba la bonificación de las cuotas fijas correspondientes a la liquidación del cuarto trimestre de 2020 aplicable en el tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos.

BOG de 21 de enero de 2021

Decreto Foral 2/2021, de 19 de enero

Se nombra la directora general de Hacienda.

BOG de 21 de enero de 2021

Orden Foral 22/2021 de 19 de enero

Se modifica la Orden Foral 126/2020, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación.

BOG de 26 de enero de 2021

Orden Foral 18/2021 de 18 de enero

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Se modifica la Orden Foral 530/2020, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 289 «Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua».

BOG de 28 de enero de 2021

Orden Foral 19/2021 de 18 de enero

Se modifica la Orden Foral 91/2020, de 5 de marzo, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

BOG de 28 de enero de 2021

Orden Foral 12/2021, de 13 de enero

Se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre el Patrimonio.

BOG de 1 de febrero de 2021

Orden Foral 29/2021, de 29 de enero

Se aprueban los modelos 670, 671 y 672 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

BOG de 4 de febrero de 2021

Orden Foral 53/2021 de 8 de febrero

Se modifica la Orden Foral 521/2020, de 23 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones técnicas y funcionales del software TicketBAI y la declaración de alta en el Registro de Software TicketBAI.

BOG de 23 de febrero de 2021

Decreto Foral 4/2021, de 23 de febrero

Se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales.

BOG de 24 de febrero de 2021

Orden Foral 109/2021 de 2 de marzo

Se aprueba la carta de servicios de la Campaña de Renta y Patrimonio 2020.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

BOG de 22 de marzo de 2021

Decreto Foral-Norma 2/2021, de 23 de marzo

Medidas tributarias extraordinarias adicionales relacionadas con la COVID-19 y de apoyo a la reanudación y digitalización de la actividad económica.

BOG de 24 de marzo de 2021

Orden Foral 149/2021 de 18 de marzo

Se aprueba la bonificación de las cuotas fijas aplicable en el Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos.

BOG de 24 de marzo de 2021

Orden Foral 150/2021 de 18 de marzo

Se modifican los plazos de presentación e ingreso de los modelos 044 y 44D correspondientes al Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos y al Recargo que recae sobre el mismo.

BOG de 24 de marzo de 2021

Orden Foral 153/2021 de 23 de marzo

Se aprueban los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2020, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso.

BOG de 29 de marzo de 2021

Orden Foral 165/2021, de 29 de marzo

Se aprueba la ampliación del plazo de presentación de solicitudes de la convocatoria de 2021 del premio "Ideas innovadoras en fiscalidad" de los colegios guipuzcoanos.

BOG de 31 de marzo de 2021

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

II. ANÁLISIS NORMATIVO

Declaración de Renta y Patrimonio 2020

1. El Impuesto en números

Cuadro Nº 1 Recaudación total del Estado (millones de €)

	2007	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Δ 07 - 20	Δ 19-20
Impuesto sobre la Renta	72.614	72.346	72.416	77.038	82.859	86.892	87.972	21,15%	1,24%
Impuesto sobre Sociedades	44.823	20.649	21.678	23.143	24.838	23.733	15.858	-64,62%	-33,18%
IRNR	2.427	1.639	1.960	2.274	2.665	2.369	1.511	-37,74%	-36,22%
Otros	1.104	2.119	1.773	1.999	2.072	1.059	1.560	41,30%	47,31%
Total	**120.968**	**96.753**	**97.827**	**104.454**	**112.434**	**114.053**	**106.901**	**-11,63%**	**-6,27%**
Impuesto sobre el Valor Añadido	55.850	60.305	62.845	63.647	70.177	71.538	63.337	13,41%	-11,46%
Impuestos Especiales	19.787	19.147	19.866	20.308	20.528	21.380	18.790	-5,04%	-12,11%
Otros	3.223	3.274	3.411	3.563	3.573	3.672	3.318	2,95%	-9,64%
Total I. Indirectos	**78.860**	**82.726**	**86.122**	**87.518**	**94.278**	**96.590**	**85.445**	**8,35%**	**-11,54%**
Otros	14.416	2.529	2.300	1.978	1.973	2.164	1.705	-88,17%	-21,21%
Total ingresos tributarios	**214.244**	**182.008**	**186.249**	**193.950**	**208.685**	**212.808**	**194.051**	**-9,43%**	**-8,81%**

Fuente AEAT

Cuadro Nº 2 Número de liquidaciones

CONCEPTO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	%
TOTAL	**19.467.730**	**19.379.484**	**19.203.136**	**19.359.020**	**19.480.560**	**19.621.728**	**19.913.239**	**20.608.731**	
Individual	15.774.977	15.168.585	15.087.009	15.310.050	15.538.717	15.692.918	16.088.907	16.930.598	82,15%
Conjunta	3.692.753	4.210.899	4.116.127	4.048.970	3.941.843	3.928.810	3.824.332	3.678.133	17,85%
CON RENDIMIENTOS									
Del trabajo	**16.766.473**	**16.536.288**	**16.316.867**	**16.422.017**	**15.884.431**	**16.203.892**	**16.687.057**	**17.070.945**	82,83%
Del capital mobiliario	**15.827.995**	**14.089.255**	**13.268.054**	**12.841.157**	**13.038.238**	**12.685.653**	**11.709.418**	**10.935.243**	53,06%
Del capital inmobiliario	**6.565.424**	**6.846.359**	**7.053.763**	**7.387.335**	**7.690.298**	**7.892.410**	**8.071.333**	**8.345.477**	40,49%
Rendimientos de actividades económicas	**2.987.656**	**2.978.619**	**2.998.495**	**3.051.759**	**2.888.870**	**2.918.173**	**2.905.331**	**2.964.340**	14,38%

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

CON REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE									
Por aportaciones a planes de pensiones	3.892.932	3.125.439	2.913.417	2.882.106	2.816.248	2.854.943	2.897.684	2.901.005	14,08%
CON DEDUCCIONES EN LA CUOTA ÍNTEGRA									
Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual	5.802.211	5.442.785	4.914.617	4.620.797	4.073.071	4.080.876	3.962.584	3.682.630	17,87%

Fuente AEAT
Unidad: unidades

Cuadro Nº 3 Cuota resultante de la autoliquidación (ejercicio 2018)

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		CUOTA RESULTANTE DE LA AUTOLIQUIDACIÓN				
			LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	854.255	4,15	593	0	193.357	0	326
(0 - 1,5]	1.442.776	7	2.429	0,02	664.210	0	273
(1,5 - 6]	3.076.707	14,93	85.530	0,62	5.376.883	0,01	63
(6 - 12]	2.646.861	12,84	1.495.104	10,92	701.638.804	0,86	469
(12 - 21]	4.641.263	22,52	4.224.599	30,85	7.109.046.988	8,74	1.683
(21 - 30]	3.392.427	16,46	3.336.812	24,37	12.438.375.531	15,29	3.728
(30 - 60]	3.699.249	17,95	3.693.362	26,97	29.158.676.165	35,83	7.895
(60 - 150]	743.265	3,61	742.945	5,43	17.424.519.430	21,41	23.453
(150 - 601]	100.561	0,49	100.504	0,73	8.036.472.576	9,88	79.962
Mayor de 601	11.367	0,06	11.364	0,08	6.496.851.833	7,98	571.705
Total	20.608.731	100	13.693.242	100	81.371.815.777	100	5.942

Fuente: AEAT
Unidad: Importe en euros

Cuadro Nº 4 Rendimiento neto reducido del trabajo (ejercicio 2018)

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DEL TRABAJO				
			LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	854.255	4,15	13.684	0,08	-16.746.918	0	-1.224
(0 - 1,5]	1.442.776	7	488.744	2,86	395.455.284	0,11	809
(1,5 - 6]	3.076.707	14,93	2.528.949	14,81	8.469.276.899	2,34	3.349
(6 - 12]	2.646.861	12,84	2.272.800	13,31	18.024.144.970	4,99	7.930
(12 - 21]	4.641.263	22,52	4.259.375	24,95	67.061.768.032	18,56	15.745
(21 - 30]	3.392.427	16,46	3.224.884	18,89	76.318.129.621	21,13	23.665
(30 - 60]	3.699.249	17,95	3.518.249	20,61	126.912.411.615	35,13	36.073
(60 - 150]	743.265	3,61	671.683	3,93	45.410.458.291	12,57	67.607
(150 - 601]	100.561	0,49	83.568	0,49	12.357.174.788	3,42	147.870
Mayor de 601	11.367	0,06	9.009	0,05	6.304.191.388	1,75	699.766
Total	20.608.731	100	17.070.945	100	361.236.263.970	100	21.161

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Fuente: AEAT
Unidad: Importe en euros

Cuadro Nº 5 Estadística de rendimientos de actividades económicas (ejercicio 2018)

ESTIMACIÓN	Nº LIQUIDACIONES DE EMPRESARIOS	Nº LIQUIDACIONES CON RENDIMIENTO NETO REDUCIDO TOTAL DISTINTO DE CERO	Nº LIQUIDACIONES CON RENDIMIENTO NETO REDUCIDO TOTAL IGUAL A CERO	IMPORTE NETO REDUCIDO TOTAL		
				IMPORTE (ED)	IMPORTE (ONA)	IMPORTE (OA)
EST. DIRECTA (ED)	1.869.939	1.780.648	89.291	26.360.462.865		
OBJ. NO AGRA. (ONA)	349.911	345.405	4.506		3.489.276.254	
OBJ. AGRARIA (OA)	841.199	786.652	54.547			2.915.000.189
(ED) Y (OA)	26.381	25.854	527	194.843.040		64.130.585
(ONA) Y (OA)	15.861	15.811	50		156.740.883	43.370.103
(ED) Y (ONA)	9.586	9.565	21	16.526.424	93.717.397	
(ED) Y (ONA) Y (OA)	405	405		570.249	4.150.553	1.173.095
TOTAL	3.113.282	2.964.340	148.942	26.572.402.579	3.743.885.088	3.023.673.972

Fuente: AEAT
En el número de liquidaciones se incluyen aquellas en las que el rendimiento neto reducido total es cero por el impacto de las reducciones
Unidad: Importe en euros

Cuadro Nº 6 Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social: régimen general (ejercicio 2018)

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		REDUCCIÓN POR APORTACIONES Y CONTRIBUCIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL				
			LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
	Liquidaciones Número total	Distribución Número	Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	854.255	4,15	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
(0 - 1,5]	1.442.776	7	36.512	1,29	13.719.521	0,27	376
(1,5 - 6]	3.076.707	14,93	139.605	4,93	98.766.395	1,96	707
(6 - 12]	2.646.861	12,84	191.864	6,78	162.672.717	3,23	848
(12 - 21]	4.641.263	22,52	504.713	17,84	481.364.047	9,57	954
(21 - 30]	3.392.427	16,46	521.710	18,44	607.929.216	12,08	1.165
(30 - 60]	3.699.249	17,95	1.006.039	35,56	1.896.925.443	37,7	1.886
(60 - 150]	743.265	3,61	369.637	13,07	1.426.414.312	28,35	3.859
(150 - 601]	100.561	0,49	53.435	1,89	308.678.202	6,14	5.777
Mayor de 601	11.367	0,06	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	20.608.731	100	2.828.903	100	5.031.089.384	100	1.778

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Fuente: AEAT
Unidad: Importe en euros

Cuadro Nº 7 Total deducciones autonómicas (ejercicio 2018)

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		TOTAL DEDUCCIONES AUTONÓMICAS				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	854.255	4,15	0	0	0	0	0
(0 - 1,5]	1.442.776	7	72	0	14.660	0	204
(1,5 - 6]	3.076.707	14,93	5.351	0,3	1.542.866	0,38	288
(6 - 12]	2.646.861	12,84	204.803	11,54	48.458.389	11,79	237
(12 - 21]	4.641.263	22,52	712.592	40,15	182.612.379	44,44	256
(21 - 30]	3.392.427	16,46	412.966	23,27	98.295.931	23,92	238
(30 - 60]	3.699.249	17,95	357.509	20,14	64.079.915	15,59	179
(60 - 150]	743.265	3,61	72.358	4,08	13.664.693	3,33	189
(150 - 601]	100.561	0,49	8.256	0,47	1.634.184	0,4	198
Mayor de 601	11.367	0,06	981	0,06	661.432	0,16	674
Total	20.608.731	100	1.774.888	100	410.964.449	100	232

Fuente: AEAT
Unidad: Importe en euros

Cuadro Nº 8: Tipos de gravamen de los Impuestos personales en la UE (%)

PAÍS	2018	2019	2020	PAÍS	2018	2019	2020	PAÍS	2018	2019	2020
Alemania	47,5	47,5	47,5	**Estonia**	20	20	20	**Luxemburgo**	45,8	45,8	45,8
Austria	50	50	50	**Finlandia**	51,1	51,1	51,1	**Malta**	35	35	35
Bélgica	53,2	53,1	53,1	**Francia**	51,5	51,5	51,5	**Noruega**	38,4	38,2	38,2
Bulgaria	10	10	10	**Grecia**	55	55	54	**Países Bajos**	52	51,8	49,5
Chipre	35	35	35	**Hungría**	15	15	15	**Polonia**	32	32	32
Croacia	42,5	42,5	42,5	**Irlanda**	48	48	40	**Portugal**	53	53	53
Dinamarca	55,9	55,9	55,9	**Islandia**	46,3	46,2	46,2	**Reino Unido**	45	45	45
Eslovaquia	25	25	25	**Italia**	47,2	47,2	47,2	**República Checa**	15	15	15
Eslovenia	50	50	50	**Letonia**	31,4	31,4	31,4	**Rumania**	10	10	10
España	43,5	43,5	43,5	**Lituania**	15	27	32	**Suecia**	57,1	57,2	52,3

Fuente: Eurosta

Cuadro Nº 9 Impuesto sobre el Patrimonio. Ejercicio 2018

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Tramos de Base Imponible (miles de euros)	Liquidaciones Número total	Distribución Número	Recaudación Importe	%	Acumulado %	Ingreso medio
Hasta 90	2.185	1,06%	0	0,00%	0,00%	
90-120	345	0,17%	0	0,00%	0,00%	
120-300	2.410	1,17%	0	0,00%	0,00%	
300-1.502	140.353	68,12%	169.452.096	15,08%	15,08%	1.280
1.502-6.010	53.671	26,05%	569.433.877	50,69%	65,77%	13.509
6.010-30.050	6.465	3,14%	249.343.846	22,19%	87,96%	77.798
Más 30.050	608	0,30%	135.217.482	12,04%	100,00%	669.393
Total	206.037	100,00%	1.123.447.300	100,00%		6.314

Fuente: AEAT y elaboración propia

Según el Cuadro Nº 1, en 2020, el Estado recaudó por el IRPF 87.972 millones de euros incrementando en 1,2%, sorprendentemente, lo recaudado en el año anterior, dentro de un descenso global en los ingresos del Estado del 8,81%, si bien la disminución ha sido inferior a la caída del PIB en 2020, 10,8%. En 2020 la recaudación disminuyó en 18.757 millones de euros con respecto a 2019.

La disminución de la recaudación no ha sido tan fuerte gracias al buen comportamiento del IRPF, lo que obedece al sostenimiento de los salarios del sector público y de las pensiones, influyendo positivamente también, en la comparación con el año anterior, que no se han tenido que devolver los cuantiosos importes por la sentencia del Tribunal Supremo que consideró exentas las prestaciones por maternidad.

También llama la atención el fortísimo descenso en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades, 33,18%, ingresándose por este concepto impositivo solo 15.858 millones de euros, cifra inferior a la de 2010 -16.190-, teniendo que retroceder a 1999 para ver una recaudación menor -14.636 millones de euros-.
En el Cuadro Nº 2, con datos de 2018, se pone de manifiesto que las declaraciones conjuntas son menos del 18% del total y que se declaran rendimientos del trabajo en casi el 83% de las declaraciones. Por el contrario, menos del 15% de las declaraciones son de contribuyentes con rendimientos de actividades económicas. También se puede resaltar la constante disminución de los contribuyentes que aplican la deducción por adquisición de vivienda.

En el cuadro Nº 3 podemos ver el número de declaraciones presentadas y cómo se nutre la cuota resultante de la autoliquidación, en el ejercicio 2018, por tramos de rendimientos.
Así constatamos que el número de declaraciones presentadas con rendimientos superiores a 60.000 euros es de 855.193, poco más de un 4% de los 20.608.731 millones de declaraciones, recaudándose por las mismas más de un 39% del total. También observamos que el 73% de la recaudación recae en las rentas medias y medias-altas, con rendimientos entre 21.000 y 150.000

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

euros, siendo el tramo de rendimientos entre 30.000 y 60.000 euros el que más aporta al total recaudado, el 36%.

El Cuadro Nº 4 se refiere a los rendimientos netos reducidos del trabajo, y en el mismo vemos que el grueso de estos rendimientos también se concentra en 3 tramos, pero al contrario de lo que ocurría con el cuadro de cuota anterior, comienzan en el que va de 12.000 hasta 60.000 euros, recogiéndose entre ellos tres cuartas partes de los rendimientos netos reducidos. El total de rendimientos netos del trabajo suma casi 361.000 millones de euros.

En el Cuadro Nº 5 hemos reproducido el de los rendimientos de actividades económicas, y vemos que el número de declaraciones que incorporan rendimientos calculados solo con módulos no agrarios es de casi 350.000. Seis de cada diez autoliquidaciones con rendimientos de actividades económicas se calculan por estimación directa. La mayor parte de los rendimientos netos se calculan por estimación directa, 24.396 millones de euros, casi cuatro quintas partes de un total de 30.951 millones de euros.

En el Cuadro Nº 6 recogemos los datos sobre aportaciones a sistemas de previsión social, y en ellos vemos que esta reducción se aplica en 2.828.903 declaraciones, reduciéndose un importe global de 5.031 millones de euros, siendo utilizado con mayor intensidad este incentivo fiscal en el tramo de rendimientos entre 30.000 y 60.000 euros, que aplican el 38% del total. La reducción media de los que aportan a estos sistemas de previsión es de 1.778 euros anuales en 2018.

En el Cuadro Nº 7 se refleja lo relativo a las deducciones autonómicas, un total de 411 millones de euros, lo que supone en 2018 el 0,5% de la recaudación total de ese ejercicio.

El Cuadro nº 8 contiene los tipos marginales máximos de los países de la UE, situando a España en un lugar intermedio, con el 43,5%, si bien esto es engañoso porque se trata del más bajo, el de la Comunidad de Madrid y, como sabemos, en cada Comunidad Autónoma de régimen común tenemos el marginal máximo resultante de agregar al de la tarifa estatal, 22,5%, el establecido por la Autonomía, habiendo algunas que en 2020 llegan a un agregado del 49 o 49,5%. Y recordemos, además, que en 2021se produce una subida generalizada del marginal máximo por el incremento de 2 puntos en la tarifa estatal a partir de 300.000 euros de base liquidable, llegándose a un marginal máximo del 54% en la Comunidad Valenciana.

El Cuadro Nº 9 se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio, del que se presentaron más de 206.000 declaraciones en 2018, con una recaudación por encima de 1.123 millones de euros, obteniéndose más de la mitad de la misma de los contribuyentes que se encuentran en el tramo de base entre 1,5 y 6 millones de euros, con un ingreso medio de 13.509 euros, mientras que los 608 contribuyentes con base de más de 30 millones de euro ingresaron una media de 669.393 euros, frente a la media de todos los contribuyentes, que fue de 6.314 euros.

2. Novedades en la Renta 2020

Exenciones

Se declara exento el ingreso mínimo vital hasta un máximo de 11.279,39€ en 2020, junto con otras ayudas a colectivos en riesgo de exclusión social.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Rendimientos del trabajo en especie exentos

Se precisa que la exención de las entregas a empleados de vales comida cuya cuantía no supere los 11€ diarios, se aplicará con independencia de que el servicio se preste en el propio establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

Imputación temporal

Tanto las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores, como las que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias, previstas en ambos casos en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los 3 siguientes.

Rendimientos del capital inmobiliario

Se reduce para los ejercicios 2020 y 2021 de 6 a 3 meses el plazo para que las cantidades adeudadas por los arrendatarios tengan la consideración de saldo de dudoso cobro y puedan deducirse de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores en actividades económicas

Los contribuyentes que tengan la consideración de empresa de reducida dimensión (INCN < 10 millones de euros), podrán deducir, en los ejercicios 2020 y 2021, las pérdidas por deterioro derivadas de insolvencias de deudores cuando en el momento del devengo del impuesto el plazo que haya transcurrido desde el vencimiento de la obligación sea de 3 meses.

Renuncia al régimen de estimación objetiva durante 2020

La renuncia al método de estimación objetiva para el ejercicio 2020 no impide volver a aplicar este método en 2021, siempre que se cumplan los requisitos y el contribuyente revoque la renuncia anterior, ya que se ha suprimido la vinculación obligatoria que durante 3 años se establece legalmente para la renuncia al método de estimación objetiva del IRPF.

Si el contribuyente desea aplicar nuevamente la estimación objetiva en 2021 podrá, o bien revocar expresamente su renuncia en diciembre de 2020, o bien presentar el modelo 131 en el plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre de 2021.

Límites de exclusión de la estimación objetiva

Para 2020 se mantienen las cuantías de 250.000 y de 125.000€ -sin prórroga ya se aplicarían 150.000 y 75.000€- para el volumen de rendimientos íntegros en el año anterior correspondiente al conjunto de las actividades económicas, excepto ganaderas, forestales y pesqueras, y para las operaciones respecto de las que estén obligados a facturar, respectivamente.

Asimismo, se mantiene en 250.000€ la cuantía del volumen de compras en bienes y servicios que no se puede superar sin salir del régimen, en lugar de los 150.000€ que hubieran constituido el límite sin esta medida.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Determinación del rendimiento neto previo a través del método de estimación objetiva

Para la aplicación de los signos, índices o módulos, a los efectos del cálculo del rendimiento anual, se ha establecido que no se computará como período de ejercicio de la actividad:

- Los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020 (99 días).

- Los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del Covid-19.

Además, para la cuantificación de los módulos "personal asalariado", "personal no asalariado" y "personal empleado" no se computarán como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el primer estado de alarma o de suspensión durante el segundo semestre.

Del mismo modo, para la cuantificación de los módulos "distancia recorrida" y "consumo de energía eléctrica" no se computarán los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a los días del primer estado de alarma o de suspensión durante el segundo semestre.

En cuanto a las reducciones aplicables, se eleva del 5 al 20% el porcentaje de reducción a aplicar, con carácter general, al rendimiento neto de módulos; se incrementa hasta el 35% el porcentaje de reducción para las actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio; y se mantiene la reducción del 20% del rendimiento neto para actividades económicas desarrolladas en el término municipal en Lorca (Murcia).

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas y por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales

Se incrementan los límites y porcentajes de deducción y se amplía la posibilidad de deducir por las inversiones en cortometrajes cinematográficos que antes no se contemplaba.

Reserva para inversiones en Canarias

Se amplían en un año los plazos para efectuar la materialización de la reserva para inversiones en Canarias dotada con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el año 2016, y la dotación a dicha reserva relativa a las inversiones anticipadas realizadas en 2017 y consideradas como materialización de la misma, a causa de los graves efectos que la pandemia ha producido en la realización de las inversiones y los resultados económicos en el año 2020.

Deducción por donativos

La escala aplicable durante el período impositivo 2020 es la siguiente:

Base de deducción importe hasta	Porcentaje de deducción
150€	80
Resto base de deducción	35
Tipo incrementado por reiteración de donaciones a una misma entidad	40

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Los donativos para apoyo frente al Covid-19 realizados a las entidades beneficiarias del mecenazgo, entre las que se encuentran, entre otros, el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, tienen derecho a la deducción por donativos en los porcentajes indicados.

Derechos consolidados de planes de pensiones

Una de las medidas para paliar los efectos de la pandemia ha sido habilitar a los partícipes en planes de pensiones para que, excepcionalmente, puedan hacer efectivos sus derechos consolidados si lo solicitan en el plazo de 6 meses desde el 14 de marzo de 2020, debiendo tributar como rendimiento del trabajo. Los supuestos para que se puedan percibir estas prestaciones son los siguientes: desempleo como consecuencia de un ERTE motivado por la pandemia, ser titular de un establecimiento cuya apertura se haya visto suspendida, ser trabajador por cuenta propia y que haya cesado en la actividad por aquella circunstancia e, incluso, cuando no se haya producido el cese pero se haya reducido su actividad al menos en un 75%.

Obligación de declarar

Las personas titulares del ingreso mínimo vital y las personas que convivan con ellas están obligados a presentar anualmente la declaración del IRPF.

Libros registros

Con efectos 1 de enero de 2020 se aplica la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el IRPF, que sustituye a la Orden anterior, de 4 de mayo de 1993. Si los libros se han llevado así, las partidas de los mismos se podrán trasladar con facilidad a Renta Web.

Esta norma, que se aplicará a las anotaciones registrales correspondientes a 2020, actualiza el contenido de los libros, añadiendo el dato del NIF de la contraparte y los necesarios para poderlos compatibilizar con los exigidos en el IVA. Por otra parte, la AEAT ha publicado en su página web un formato de libros registros adaptado a esta norma para los contribuyentes que quieran utilizarlo.

Pago del importe a ingresar

Para los contribuyentes incluidos en ERTEs en 2020 -o cuando se presente conjunta y haya percibido prestaciones algún miembro de la unidad familiar por esta circunstancia-, se abre la posibilidad de fraccionar el importe a ingresar de la declaración en 6 plazos mensuales, del 20 de julio al 20 de diciembre de 2021, sin tener que pagar intereses de demora. Es necesario que la declaración se presente en período voluntario y existe un límite máximo de 30.000€ para el que se han de sumar determinadas deudas. Este aplazamiento es incompatible con el “normal” del 60-40%.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

3. Algunos aspectos a tener en cuenta

3.1. Residencia fiscal

Un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en dicho territorio. Para determinar este período de permanencia se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país o,
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presume que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En cuanto a la residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma, con carácter general, se es residente de aquella Comunidad en la que se permanezca un mayor número de días del período impositivo.

A tener en cuenta

✓ Los días pasados en España debido al estado de alarma computan a efectos del cálculo de los 183 días (DGT V1983-20).

✓ Uno de los cambios que han tenido lugar como consecuencia de la crisis sanitaria es la consolidación del teletrabajo, que posibilita vivir en cualquier municipio distinto del de la empresa. Por tanto, una vez determinada la residencia fiscal en España, es necesario averiguar en qué Comunidad Autónoma se es residente. El contribuyente será residente de la Comunidad Autónoma en la que permanezca un mayor número de días durante el año 2020. Esto puede tener trascendencia también a efectos de otros impuestos, como el de Patrimonio. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la norma fiscal prevé que no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

✓ En relación con el concepto de ausencias esporádicas, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo de un año natural no puede ser considerada como ausencia esporádica (sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 2017, Recurso nº 807/2017).

✓ En cuanto a la prueba de residir en un determinado país extranjero, el medio idóneo es la aportación del certificado de residencia allí pero, si esto no es posible, se tendrán que valorar otros medios de prueba como los documentos en los que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero, así como la existencia de datos objetivos de la relación laboral que hagan previsible que la permanencia en ese otro país sea superior a 183 días en el año natural (DGT V0627-20).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

3.2. Rentas que no tributan

Son aquellas declaradas exentas y sobre las que no hay obligación tributaria, aunque se haya producido el hecho imponible.

Indemnizaciones laborales por despido o cese del trabajador

Si a lo largo de 2020 ha cobrado una indemnización derivada de un despido calificado como improcedente, no tendrá que declarar la cuantía percibida si no supera la indemnización obligatoria por la normativa laboral o por la reguladora de la ejecución de sentencias y, en todo caso, 180.000€. Si el importe es superior, deberá imputar el exceso como renta del trabajo, pero podrá atenuar la tributación aplicando una reducción del 30%, con un límite de 300.000€, si trabajó en la empresa que ahora le despide durante, al menos, 2 años[1].

Para disfrutar de esta exención es necesario que exista una efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presume, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando, en los 3 años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla. Se podrá acreditar, mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que en su día se produjo dicha desvinculación (DGT V3234-19).

A tener en cuenta

- ✓ En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de 6 mensualidades, y esa cuantía de la indemnización está exenta, con el límite de 180.000 euros (Sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de noviembre de 2019, Recurso nº 2727/2017).

- ✓ Para que el despido sea calificado como improcedente es necesario que así sea declarado por el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o por resolución judicial (DGT V2158-18). Sin embargo, según la sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de julio de 2019, Recurso nº 144/2017, si se aprecian indicios que determinan que el despido en realidad ha sido pactado, no resultará de aplicación la exención, aunque exista acuerdo ante el SMAC. El mismo Tribunal, en sentencia de 22 de julio de 2020, Recurso nº 252/2017, cuestiona los indicios utilizados por la Administración para rechazar la exención -edad de los despedidos y cuantía de las indemnizaciones- porque no son determinantes por sí mismos y tampoco se relacionan entre sí y con otros relevantes para llegar a la conclusión de que ha existido pacto, destacando que es preciso que exista una fuerza de convicción para que una vez analizados por separado sean sólidos en su consideración conjunta.

[1] Aunque la reducción por obtención de rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años queda condicionada a la no obtención de otros rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años a los que se hubiera aplicado la reducción en los cinco períodos impositivos anteriores, esta norma no se aplica a los rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Las cuantías recibidas por los trabajadores que se acogen a un plan de empleo de baja voluntaria no están exentas. No se trata de un despido sino de una resolución del contrato de trabajo de mutuo acuerdo (DGT V4944-16).

- ✓ No está exenta la indemnización que percibe un trabajador por resolución contractual si el contrato de trabajo aún no había entrado en vigor (DGT V0637-16). Tampoco la percibida por no aceptar la reincorporación en el puesto que se ofrece a un trabajador después de una excedencia (DGT V2546-19).

- ✓ La Administración puede calificar el tipo de relación laboral existente entre el trabajador y la entidad para la cual trabajaba (común o especial de alta dirección, laboral o mercantil), a efectos de determinar si la indemnización por despido puede beneficiarse de la exención (Resoluciones del TEAC de 8 de junio de 2017, nº 3737/2014; y de 10 de julio de 2019, nº 3934/2017).

- ✓ A efectos del cálculo de la indemnización exenta, el número de años de servicio será aquel que, de no mediar acuerdo, individual o colectivo, se tendría en consideración para el cálculo de la indemnización; es decir, que el importe exento habrá de calcularse teniendo en cuenta el número de años de servicio en la empresa en la que se produce el despido, y no la antigüedad reconocida en virtud de pacto o contrato, individual o colectivo (DGT V3080-18).

Prestaciones de la Seguridad Social o de las entidades que la sustituyan por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez

Si a un contribuyente se le concede una prestación de invalidez procedente de Suiza, con un grado de discapacidad del 70%, gozará de exención si el grado de incapacidad puede equipararse a la incapacidad absoluta o gran invalidez y la entidad extranjera que la satisface es sustitutoria de la Seguridad Social (DGT V0180-18).

Prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único

Están exentas, cualquiera que sea su importe, las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades previstas en la normativa correspondiente.

El disfrute de la exención está condicionado al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de 5 años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiere integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso de trabajador autónomo.

A tener en cuenta

- ✓ Si percibió una prestación por desempleo en la modalidad de pago único y en 2020, antes del transcurso de 5 años desde el momento de la percepción, se ha dado de baja de la actividad o ha dejado de formar parte de la sociedad o cooperativa laboral, incumpliendo así el plazo de mantenimiento, deberá incluir en esta declaración la prestación por desempleo.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ A estos efectos, no podrá aplicar la reducción del 30% por período de generación superior a 2 años, pues la normativa de la Seguridad Social establece en 720 días el período máximo de esta prestación (DGT V1534-19).

- ✓ No existe mantenimiento de la actividad como trabajador autónomo durante un plazo de 5 años en el supuesto de un contribuyente que empezó la actividad mediante una comunidad de bienes y cesó ésta en el desarrollo de la actividad antes del transcurso de los 5 años, aunque el contribuyente continuara como socio y administrador de una sociedad limitada que desarrolla la misma actividad (DGT V0920-12).

- ✓ Están exentas las prestaciones percibidas por desempleo en la modalidad de pago único, incluyendo las subvenciones que consistan en el abono del 100% de la aportación del trabajador a las cotizaciones al correspondiente régimen de la Seguridad Social (DGT V1403-17).

Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales

Se trata de cuantías que se perciben como consecuencia de la responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, sean daños físicos, psíquicos, morales, contra el honor o por discriminación sexual, pero no por daños patrimoniales.

Se ha de entender como cuantía judicialmente reconocida la que cuantifique un juez, aunque no es necesario agotar el procedimiento, siendo suficiente el acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento o transacción judicial (DGT V0198-19).

Están exentas las indemnizaciones percibidas por daños derivados de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellas cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible. Para no tributar es necesario que la cuantía esté fijada legalmente, o bien determinada judicialmente[2].

Los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago de una indemnización exenta se encuentran también exentos, pues se configuran como accesorios al carácter indemnizatorio del daño personal, físico o psíquico, que ampara la exención (Resolución del TEAC, de 10 de mayo de 2018, nº 5260/2017).

Una indemnización por daños morales, reconocidos en un acuerdo extrajudicial, no estará exenta, precisamente por no estar legal o judicialmente reconocida. Por lo tanto, tributará como ganancia patrimonial, integrándose en la renta general del contribuyente y, según criterio administrativo, sin que se pueda minorar por los gastos de gestión y honorarios de abogados, que se consideran como un supuesto de aplicación de renta al consumo (DGT V3270-19).

A tener en cuenta

- ✓ Están exentas las indemnizaciones por daños personales que provengan de contratos de seguros de accidentes percibiéndolas un contribuyente que, como consecuencia de un

[2] La cuantía exenta es la que figura en el Anexo al RDL 8/2004 de accidentes de circulación. Si los herederos son quienes reciben la indemnización, estará sujeta al ISD, al ser el contratante distinto del beneficiario o el asegurado distinto del beneficiario. No están exentas las prestaciones cubiertas de seguros de enfermedad. Sí están exentas las cantidades recibidas por accidente laboral.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

accidente, fue declarado en situación de incapacidad permanente total para su profesión habitual. Sin embargo, la Dirección General, en un caso concreto, entiende que no está exenta porque el seguro cubría no solo riesgos de accidente, sino también derivados de enfermedad, siendo el rendimiento la diferencia entre el capital percibido y la prima del año en curso del seguro renovable (DGT V0218-18).

- ✓ No tributa la indemnización percibida por un trabajador, de su empresa, para resarcirle por los daños y perjuicios producidos por vulneración de derechos fundamentales cuando se realiza en sede judicial (DGT V0146-18), pero tributará plenamente si fue acordada por avenencia ante el SMAC una indemnización por acoso laboral, al no considerarse que está reconocida legal o judicialmente (DGT V0157-19).

- ✓ No puede beneficiarse de la exención una indemnización percibida por un contribuyente de una compañía de seguros por una mala praxis de un abogado que le prestó sus servicios, pues dicha indemnización se corresponde con un perjuicio económico (DGT V1817-19).

- ✓ En el caso de que una resolución judicial determinara una cuantía por daños personales y otra por daños materiales, solo la primera gozaría de la exención, mientras que la segunda se imputaría en la parte general como ganancia patrimonial (DGT V0128-17).

- ✓ Tampoco tributan las indemnizaciones recibidas de la Administración pública por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos. Sería el caso, por ejemplo, de la indemnización percibida por una lesión producida por una intervención quirúrgica como consecuencia del mal funcionamiento del servicio de salud de una Administración autonómica (DGT V2372-11).

- ✓ En el caso de una indemnización para reponer daños no patrimoniales ocasionados por el retraso en la resolución de un procedimiento judicial en Italia, que fue reconocida en sentencia judicial conforme a la normativa italiana que regula este tipo de indemnizaciones, se considera que, en cuanto la indemnización objeto de consulta se corresponda con daños personales -daños físicos, psíquicos o morales-, su importe estará exento de tributación al tratarse de una cuantía judicialmente reconocida por un Tribunal de aquel país (DGT V1195-20).

Ayudas de Comunidades autónomas y de entidades locales

Se declaran exentas las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, cuando ellos y las personas a su cargo carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

A tener en cuenta

- ✓ En el caso de las ayudas que concede un Ayuntamiento a comunidades de propietarios para instalar ascensores, dirigidas a personas con escasos recursos económicos, muchas de ellas calificadas por el Ayuntamiento como Familias en Riesgo de Exclusión

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Social, la Dirección General considera que no les es de aplicación la exención porque, examinando la convocatoria, se llega a la conclusión de que la ayuda va más allá de colectivos en riesgo de exclusión social, pudiéndose beneficiar otras personas físicas, entidades sin personalidad jurídica e incluso personas jurídicas (DGT V0838-16).

Trabajos realizados en el extranjero (régimen de expatriados)

Si durante 2020 fue residente y trabajó fuera de España en uno o varios países, no tendrá que declarar la totalidad del sueldo percibido, pues estará exenta la parte correspondiente a los días trabajados en el extranjero, con un límite máximo de 60.100€. Será así siempre que en los territorios en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro IRPF (sirve que exista Convenio para evitar la doble imposición) y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Tenga en cuenta que, si el pagador no ha considerado la parte de la retribución exenta a la hora de determinar las retenciones y, en consecuencia, le han retenido por todo el sueldo, reflejándolo así a través del modelo 190, es posible que la Administración tributaria le requiera para probar que efectivamente su empresa le desplazó al extranjero y que se cumplen los requisitos de la exención. En estos casos es recomendable que el trabajador se guarde cualquier prueba que justifique la realidad de los desplazamientos.

Esta exención es compatible con el régimen de dietas y asignaciones de viaje, pero incompatible con el régimen de excesos[3] (DGT V0333-10). Además, si el desplazamiento dura más de 9 meses en el mismo municipio, no se podrá aplicar el régimen de dietas por lo que podría interesar aplicar el régimen de excesos en lugar del régimen de expatriados.

A tener en cuenta

- ✓ Según interpreta el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en sentencia de 24 de junio de 2019, Recurso nº 64/2018, la aplicación de la exención constituye una opción tributaria que debe ejercitarse en el plazo reglamentario de declaración y no podrá modificarse una vez transcurrido dicho plazo. En consecuencia, deberá valorar si en esta declaración le compensa más optar por el régimen de excesos o por la aplicación de esta exención.

- ✓ Si trabajó hasta octubre de 2020 para una empresa española y durante los meses de noviembre y diciembre estuvo contratado por una empresa extranjera (sin relación alguna con la empresa española) para realizar servicios en el extranjero, podrá aplicar la exención si se cumplen los requisitos. Es decir, no es necesario que una empresa española le desplace al extranjero (DGT V2841-19).

- ✓ Los administradores de empresas tienen una relación mercantil y, según criterio administrativo, no pueden aplicar este incentivo ya que es necesario que el trabajador tenga

[3] Este régimen permite no tributar por el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

una relación laboral o estatutaria (DGT V1984-18). Asimismo, la Administración considera que no aplica esta exención al socio de una entidad a la que presta sus servicios, calificándolos de trabajo, cuando tiene el control de la misma (DGT V0778-16). En sentido contrario lo interpreta la Audiencia Nacional en sentencia de 19 de febrero de 2020, Recurso nº 485/2017, que entiende que carece de trascendencia la naturaleza de la relación —laboral o mercantil—, que une al perceptor de los rendimientos con la entidad.

- ✓ Tampoco puede aplicar este incentivo el socio de una cooperativa de trabajo asociado porque su relación con la cooperativa es societaria y no laboral (DGT V1992-15). En cambio, sí puede beneficiarse de este incentivo el tripulante de un crucero que realiza viajes por todo el mundo para una entidad residente en EEUU (DGT V0821-15).

- ✓ La exención no se aplica a un contribuyente que reside en España prestando sus servicios por teletrabajo desde aquí para una empresa con sede en el extranjero (DGT V1780-20).

- ✓ Para determinar la cuantía exenta se procederá a incorporar en el numerador la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento y en el denominador el número total de días del año. El resultado se multiplica por los días en que el trabajador ha estado desplazado en el extranjero para efectuar el trabajo contratado (DGT V1343-19).

- ✓ Las rentas derivadas del trabajo "en formación" desarrollado en el extranjero por un contribuyente, con el objetivo de prepararle para prestar sus servicios en el futuro, puede encajar conceptualmente en este supuesto de exención (DGT V2480-18).

- ✓ Según interpreta el Tribunal Supremo en sentencia de 25 de febrero de 2021, Recurso nº 1990/2019, computan como rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

Dietas y asignaciones para gastos de viaje

En principio se consideran rendimientos del trabajo, excepto los satisfechos por la empresa al trabajador por locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, si están dentro de los límites que establece el Reglamento.

Los gastos de alojamiento y de locomoción deben estar justificados. Si el transporte se realiza en vehículo particular, la cuantía exenta es el resultado de multiplicar 0,19€ por los kilómetros recorridos. Los gastos de manutención no es preciso justificarlos, basta con probar la realidad del desplazamiento fuera del municipio donde se sitúa el centro de trabajo, y se exoneran determinadas cuantías, independientemente del gasto que realmente se haya producido.

A tener en cuenta

- ✓ Si durante 2020 ha recibido cantidades por gastos de locomoción, manutención, transporte de mobiliario y enseres con motivo del traslado de puesto de trabajo a un municipio distinto, no tributará por ellas siempre que el traslado exija el cambio de residencia.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ La Administración entiende que no es aplicable el régimen de dietas por los gastos de los desplazamientos de los socios que tienen el control de la entidad pagadora o, cuando no lo tienen, si no se dan las notas de dependencia y ajenidad, y tampoco cuando se trata de los administradores[4]. En estos casos solo cabe la compensación de gastos por cuenta de un tercero y, para no tributar, es necesario que dichos gastos tengan por objeto poner a disposición del socio los medios para que éste pueda realizar sus funciones, entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. En sentido contrario el TEAR de la Comunidad Valenciana, en Resolución nº 46/13482/2019, de 10 de mayo de 2019, interpreta que un administrador y socio trabajador puede aplicar el régimen de dietas exoneradas de gravamen.

- ✓ Se tributa por los gastos de locomoción que pague la empresa derivados de los desplazamientos desde el lugar de residencia del trabajador hasta el lugar donde tiene la sede la empresa (DGT V0233-15).

- ✓ Cuando a un trabajador se le destina a un municipio por un período de tiempo que, en principio, va a exceder de 9 meses, no se le puede aplicar este régimen de exoneración de dietas, sin que el cómputo de los 9 meses se interrumpa el 31 de diciembre. Por otra parte, ese período de tiempo solo se considera respecto del mismo municipio, y nunca se entenderá que se excede dicho plazo si no se pernocta en el municipio al que se va a trabajar (DGT V2945-15).

- ✓ Si el pagador se limitara a reembolsar los gastos en que el socio ha incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones (DGT V1526-16).

- ✓ Sobre la cuestión de quién tiene que aportar las pruebas de las dietas y de los gastos de manutención y estancia se ha expresado el TEAC, en Resolución de 6 de noviembre de 2018, nº 3972/2018, interpretando que corresponde al trabajador justificar los gastos de locomoción (cuando se utilice transporte público), así como los de estancia, aparcamiento o peaje. No obstante, si esas pruebas estuvieran en poder de la empresa, antes de regularizar al trabajador, la Administración deberá intentar recabarlas de la empresa. Por su parte, a la empresa le corresponde justificar los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado, así como los gastos de manutención, pues a ella le corresponde justificar que el desplazamiento obedece a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica.

  No obstante, si la Administración acreditase que la relación entre la empresa y el trabajador fuera tal que le permitiera el acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las dietas, entonces sí podría requerir exclusivamente al trabajador para recabarlas, sin obligación de requerir a la empresa.

  El Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de enero de 2020, Recurso nº 4258/2018, se ha pronunciado acerca de los gastos de manutención. Por un lado, zanja un problema creado

[4] Estos socios deben calificar las prestaciones de servicios que realizan a su sociedad como rentas del trabajo, pues, de lo contrario, nunca podrían aplicar en ningún caso este régimen de dietas exceptuadas de gravamen.

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

cuando la Administración pretendía que el empleado tuviera que justificar que efectivamente ha gastado (que aportara justificante del gasto), y esto no es así: puede cobrar la media dieta de 26,67 euros en un desplazamiento sin pernocta y no haber satisfecho ningún importe. Por otro lado, por el principio de disponibilidad y facilidad probatoria, se desplaza la carga de la prueba de los gastos de manutención a la Administración.

Prestación por maternidad

Se recogen entre las exenciones las prestaciones por maternidad, incluyendo también las de paternidad percibidas de la Seguridad Social, las prestaciones, para iguales situaciones, reconocidas a profesionales por mutualidades que actúen como alternativa a la Seguridad Social y, además, para que no exista un trato discriminatorio, se regula la exención de las retribuciones percibidas por los empleados públicos en los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad en situaciones idénticas a las que dan derecho a las percepciones por maternidad y paternidad de la Seguridad Social, siempre dentro de los límites máximos de estas últimas.

- ✓ Están exentas las prestaciones por paternidad, permisos por parto, adopción o guarda y paternidad de los empleados públicos y las prestaciones percibidas por los profesionales de las mutualidades de previsión social (DGT V0130-19).

- ✓ Podrá acogerse a la exención un empleado público que comparte el permiso por parto con su esposa, percibiendo durante dicho permiso su retribución correspondiente (DGT V0135-19).

Becas públicas y becas concedidas por entidades sin fines lucrativos

Quedan exentas las becas percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles del sistema educativo, en los términos regulados reglamentariamente. Por ejemplo, están exentas las ayudas para la escolarización de niños en guarderías concedidas por un Ayuntamiento (becas para el primer ciclo de educación infantil), siempre que la concesión se ajuste a principios de mérito y no exista discriminación (DGT V1955-17).

Anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial

Los hijos, perceptores de este tipo de prestaciones, no tributan por ellas. El progenitor que las satisfaga y no tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, aplicará las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general, siempre que el importe de las anualidades sea inferior al importe de la base liquidable.

A tener en cuenta

- ✓ La incidencia en la tributación de las anualidades por alimentos satisfechas en favor de los hijos vendrá determinada por la fecha de la sentencia judicial que las establece, es decir, las que se satisfagan a partir de esa fecha, y ello con independencia de que estas anualidades se vinieran abonando de común acuerdo entre ambos excónyuges con anterioridad a la fecha de la sentencia (DGT V2740-17).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Rentas procedentes de Planes de Ahorro a Largo Plazo y Planes Individuales de Ahorro Sistemático

Se encuentran exentos los rendimientos procedentes de este tipo de Planes, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de 5 años desde su apertura.

A tener en cuenta

- ✓ La exención solo alcanza a los rendimientos positivos del capital mobiliario. Los rendimientos negativos, que en su caso se obtengan durante la vigencia del Plan de Ahorro a Largo Plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del Plan, se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha extinción, únicamente en la parte que exceda de la suma de los rendimientos a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

- ✓ Es condición que contratante, asegurado y beneficiario del Plan Individual de Ahorro Sistemático sean la misma persona, lo que implica que debe figurar el contratante necesariamente designado como asegurado y beneficiario en la póliza del seguro de vida. Cumplida esta condición, la designación de un tercero como beneficiario para el caso de fallecimiento del contratante, con anterioridad al inicio de la percepción de la renta vitalicia, no obstaculiza la aplicación de la exención (DGT V1132-07).

Transmisión de elementos patrimoniales

Como sabemos, se ha de tributar por las variaciones en el valor del patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél cuando producen ganancias patrimoniales. No obstante, existen casos en los que el legislador considera que no existe ganancia o pérdida patrimonial, como sucede con las plusvalías generadas cuando fallece el causante al transmitir su patrimonio a los herederos, o con la ganancia derivada de la transmisión lucrativa de empresas o participaciones por actos intervivos cuando el donante tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y a la reducción prevista en el Impuesto sobre Donaciones[5].

Existen otros supuestos en los que las pérdidas económicas de bienes no se computan a los efectos de este Impuesto, como son las derivadas del consumo, las no justificadas o las derivadas de transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos, dentro de los 2 meses anteriores o posteriores a dicha transmisión, o en el año anterior o posterior si se trata de valores no admitidos a negociación.

[5] En este tipo de transmisiones no existirá ganancia patrimonial cuando se tenga derecho a la aplicación de la reducción estatal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cumpliéndose los requisitos exigidos, independientemente de que ésta se aplique efectivamente, o se aplique otra reducción autonómica.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Tampoco se puede computar la pérdida producida en la transmisión de cualquier elemento patrimonial si fuera recomprado en un plazo inferior al año.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha obtenido una ganancia patrimonial porque ha transmitido su vivienda habitual[6] puede dejar exenta la plusvalía si con el importe obtenido en la venta adquiere otra vivienda habitual en el plazo de los 2 años anteriores o posteriores a la fecha de transmisión. Si el importe reinvertido es inferior al percibido, la ganancia quedará exenta en la misma proporción que signifique el importe reinvertido sobre lo percibido[7] (DGT V0309-18). A estos efectos, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva (DGT V0141-17). Además, según sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, Recurso nº 1056/2019, si la compra de la nueva vivienda se realiza con financiación ajena, a efectos de determinar el importe reinvertido hay que tener en cuenta la totalidad del préstamo, tanto la parte amortizada durante los 2 primeros años, como la parte que no se amortizó en dicho plazo.

- ✓ En caso de permuta de vivienda habitual por construcción futura, el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de julio de 2020, nº 1004/2020, considera que se cumple el plazo de reinversión aunque el otro permutante no entregue la cosa futura a que viene obligado en el plazo previsto de dos años, pues estaríamos ante una demora en el cumplimiento de lo pactado por parte de éste último -que es un tercero ajeno a la relación tributaria-, ya que el contribuyente reinvirtió cuando entregó la cosa cuyo valor agotaba la totalidad de la ganancia experimentada.

- ✓ En sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de febrero de 2021, Rec. nº 6309/2019, se interpreta que, para dejar exenta la ganancia obtenida en la transmisión de vivienda habitual por reinversión en la adquisición de vivienda, no es necesario adquirirla jurídicamente, en el sentido de la teoría del título y el modo, sino que basta con reinvertir el importe obtenido en la venta en -por ejemplo como en el caso examinado- el pago de una vivienda que se encuentra en construcción.

- ✓ En los supuestos de exención por reinversión en vivienda habitual, cuando no se realice la misma en el mismo ejercicio de la transmisión, es obligatorio hacer constar en la declaración del ejercicio en el que se obtiene la ganancia la intención de reinvertir. Sin embargo, según Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008, nº 3277/2006, el cumplimiento de este deber formal no tiene carácter sustancial u obligatorio para poder aplicar la exención por

[6] Se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, 3 años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, cambio de empleo u otras análogas justificadas.

[7] Recuerde que la reinversión deberá efectuarse en el plazo de 2 años desde la fecha de transmisión de la anterior (íntegramente o a plazos). También es admisible aplicar la exención cuando las cantidades obtenidas se destinen a pagar una nueva vivienda habitual adquirida en los 2 años anteriores a la transmisión efectuada.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

reinversión, siempre que la aplicación de la exención no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes.

- ✓ Como consecuencia de la declaración del estado de alarma, se paraliza el cómputo de dicho plazo de 2 años para realizar la reinversión, desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo de 2020 (DGT V1115-20).

- ✓ Si el importe se reinvierte en la adquisición de una nueva vivienda habitual en construcción y, por circunstancias no imputables al contribuyente, no es entregada en el plazo de 2 años a contar desde la fecha de la venta de la primera vivienda habitual, el contribuyente tiene que solicitar a la Administración la ampliación del plazo. La solicitud debe presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los 30 días siguientes al incumplimiento del plazo. En caso de falta de presentación de dicha solicitud, se entenderá incumplido el requisito de la reinversión (sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de julio de 2020, Recurso nº 4417/2017).

- ✓ El crecimiento de la familia justifica el cambio de domicilio y la aplicabilidad de la exención aun cuando no haya sido vivienda habitual durante 3 años (DGT V1958-17).

- ✓ Si a 31 de diciembre de 2020 ya ha cumplido los 65 años, o se encuentra en situación de dependencia severa o de gran dependencia, no tributará por la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual. Si la vivienda transmitida se adquirió por la sociedad de gananciales y solo uno de los cónyuges tiene 65 o más años de edad a final de año, la exención únicamente se aplicará por la mitad del beneficio obtenido (DGT V2302-18).

- ✓ Según criterio administrativo, los incentivos fiscales relacionados con la inversión en la vivienda habitual del contribuyente están ligados a la titularidad del pleno dominio del inmueble, bien sea en su totalidad o en una determinada parte indivisa. En el caso de un contribuyente mayor de 65 años que tiene el derecho de superficie sobre su vivienda habitual, se interpreta que tiene el pleno dominio del vuelo de la vivienda, por lo que podrá exonerar de gravamen la ganancia patrimonial obtenida en su transmisión (DGT V3235-18).

- ✓ En los casos en que el dominio de la vivienda habitual está desmembrado, ni usufructuario ni nudo propietario pueden aplicar la exención por transmisión de vivienda por mayores de 65 años (DGT V0079-17 y V2115-18). Sin embargo, un pleno propietario podrá aplicarla, aunque transmita exclusivamente la nuda propiedad de la vivienda (DGT V1004-19). Además, si tiene derecho a la exención y no está obligado a presentar la declaración por otros motivos, no tendrá que presentar (DGT V2742-19).

- ✓ Si en 2020 ha transmitido un inmueble urbano que fue adquirido entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, solo tributará por la mitad de la ganancia obtenida. Esta exención parcial no se aplica cuando el inmueble se hubiese adquirido o transmitido al cónyuge o a cualquier persona unida a este por parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido (DGT V1904-12).

- ✓ Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual, para la cancelación de créditos hipotecarios, siempre

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

que el deudor no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda. Esta exención resulta aplicable incluso cuando la transmisión se realiza a un tercero designado por la entidad de crédito (DGT V2646-18).

- ✓ No se tributa por la plusvalía puesta de manifiesto cuando el pago de la deuda tributaria de ciertos tributos se realice con bienes del Patrimonio Histórico Español. Se considera una transmisión onerosa y se excluye de gravamen la ganancia patrimonial que pudiera producirse por la diferencia entre el valor de adquisición del bien aportado y el valor de transmisión, que sería el del pago de la deuda tributaria.

- ✓ Si tiene más de 65 años y ha trasmitido cualquier elemento patrimonial generando una plusvalía, tampoco tributará por la misma si el importe total obtenido lo destina a la constitución de una renta vitalicia asegurada a su favor, antes de que transcurran 6 meses desde la enajenación. La cantidad máxima total que a tal efecto puede destinarse por un contribuyente en su vida a constituir rentas vitalicias es de 240.000€. Este plazo de 6 meses se paralizó desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del período de alarma, hasta el 30 de mayo de 2020 (DGT V1324-20).

- ✓ Si un contribuyente mayor de 65 años, que aplicó la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de un elemento patrimonial, rescata parcialmente la renta vitalicia, deberá integrar la totalidad de la ganancia patrimonial en declaración complementaria (DGT V1322-20).

- ✓ Pueden excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales generadas en la transmisión de acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación por las que se hubiera practicado la correspondiente deducción en cuota. Según DGT V2071-17, si no se practicó dicha deducción en su día, no se puede exonerar de gravamen la ganancia cuando se transmitan.

3.3. Reglas de imputación

Con carácter general, los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial. No obstante, existen criterios especiales de imputación.

Rentas del trabajo percibidas en años posteriores a su exigibilidad

Cuando se perciban rentas del trabajo en períodos impositivos distintos al momento en que fueron exigibles, por ejemplo, cuando se reciben indemnizaciones, atrasos, salarios de tramitación, etc., hay que tener cuidado con el ejercicio al que procede imputarlas.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ En los casos en los que las rentas del trabajo no son satisfechas en el ejercicio en que resultan exigibles, no puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por el empleador, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas aunque el importe de las retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública (Resolución del TEAC, de 10 de febrero de 2020, nº 01015/2019).

- ✓ Si su empresa le abona, durante el plazo de pago voluntario de esta declaración, salarios de tramitación fijados por sentencia firme en 2020, deberá declararlos en la propia autoliquidación de 2020, que es cuando la resolución judicial adquirió firmeza (DGT V5382-16). Si los percibiera una vez cerrado el plazo para declarar 2020, deberá presentar declaración complementaria de ese ejercicio desde la fecha en que los percibió hasta el final del plazo para declarar Renta 2021.

- ✓ Si en 2020 ha percibido atrasos -rendimientos de un período impositivo anterior por causas justificadas no imputables a usted- deberá presentar declaración complementaria del año en el que fueron exigibles dichos atrasos. Dicha declaración se tiene que presentar en el plazo que va desde la fecha de percepción de esos rendimientos y el fin del plazo de declaración de Renta 2020, sin sanciones ni recargos.

- ✓ Si mediante sentencia judicial firme de 2020 se le reconoce el derecho a cobrar "bonus" correspondientes a los años 2014 y 2015, cantidades que percibe en 2020, la imputación de estas rentas procede hacerla en la Renta 2020. Por tanto, y teniendo en cuenta que los "bonus" se han reconocido por sentencia en el año 2020, será en la declaración de este ejercicio en la que se incluyan, y ello con independencia de que en los años 2014 y 2015 el contribuyente estuviera acogido al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (DGT V0722-18).

- ✓ Si a un empleado despedido se le reconocen salarios de tramitación por sentencia, habrá de imputarlos el año en que la misma sea firme (DGT V3153-19).

- ✓ Si ha sido el FOGASA quien le ha abonado alguna renta con retraso, deberá imputarla en el período de su exigibilidad, presentando una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para ello hasta el final del plazo de declaración por el impuesto inmediato siguiente, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno (DGT V0468-15). Si lo que satisface el FOGASA es un importe determinado por sentencia judicial, se ha de imputar al período en el que la misma adquirió firmeza.

- ✓ Si en su día solicitó la capitalización por la prestación por desempleo y la dejó exenta pero, posteriormente, pierde el derecho a este incentivo fiscal por no cumplir con alguno de los requisitos exigidos, deberá incluir, en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se produce el incumplimiento, las cantidades percibidas a las que haya resultado de aplicación la exención (DGT V0225-15).

- ✓ Si por sentencia se le reconoce a un trabajador ya fallecido una indemnización por despido improcedente que no esté totalmente exenta y, el correspondiente importe se le abona 3 años más tarde por el FOGASA, los herederos tendrán que presentar, hasta el final del siguiente plazo de declaración después del cobro, complementaria del IRPF del fallecido por

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

el año en que murió, entendiéndose que los herederos adquirieron el derecho de cobro en el momento en el que se dictó la sentencia firme (DGT V0240-17) y (DGT V3475-20), presentando la complementaria en el plazo que media entre la percepción y el fin del siguiente plazo voluntario de autoliquidación.

- ✓ Si un trabajador ha tenido que devolver retribuciones a su empresa en 2020, que cobró en exceso en 2017, deberá solicitar la rectificación de la autoliquidación de ese año para que se le devuelva lo que pago indebidamente por las mismas (DGT V0135-20).

- ✓ En el caso de que haya percibido en 2020 más retribuciones del SEPE de las que le correspondían, por haber estado en ERTE, tendrá que devolverlas. Ello tendrá incidencia en el ejercicio al que corresponden, 2020, en el que solo deberá tributar por el neto. Cuando presente la declaración, si ya sabe la cantidad correcta, debe declararla y, si no la supiera, podría declarar lo percibido y, en el momento en que conozca la cantidad a devolver, solicitar la rectificación de la autoliquidación para percibir el ingreso indebido (DGT V0016-21). En el apartado de gestión del impuesto incluimos el reflejo de estas circunstancias en los datos fiscales que facilita la AEAT.

Rentas inmobiliarias

- ✓ Cuando la percepción de una renta inmobiliaria estuviera pendiente de resolución judicial porque está en cuestión el derecho a su percepción o la cuantía, no habrá que imputarla hasta que la resolución judicial adquiera firmeza. Ahora bien, esto no sucede cuando la resolución judicial pendiente se refiera al procedimiento iniciado por impago de la renta.

- ✓ En caso de formalización de un contrato de arrendamiento con un período de carencia como compensación por obras de mejora realizadas por el arrendatario, que revertirán en el propietario cuando finalice el contrato, no se trata de una cesión del inmueble a título gratuito, sino que la contraprestación es la realización de las obras, por lo que existe una retribución en especie del capital inmobiliario, que se imputará en el ejercicio de la exigibilidad: el momento de la finalización del contrato, cuando las obras revierten en el propietario (DGT V0415-19).

Rendimientos de actividades empresariales y profesionales

Aunque la regla general es imputar los ingresos y gastos según devengo por los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, si no están obligados a llevar contabilidad (llevarán libros de ventas e ingresos, de compras y gastos, de bienes de inversión y, en su caso, de provisiones de fondos y suplidos), pueden optar por imputar los ingresos y los gastos de todas sus actividades económicas por el criterio de cobros y pagos o "caja". De esta manera, retrasarán la imputación de ingresos no cobrados, aunque los gastos no podrán deducirlos hasta que no se paguen. Esto es aplicable a los contribuyentes que determinan el rendimiento neto por la modalidad simplificada de estimación directa, en estimación objetiva y, también, a los que determinan el rendimiento en estimación directa normal, pero la actividad desarrollada no sea mercantil.

Este criterio de caja se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la declaración –marcando la correspondiente casilla–, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años, salvo que, posteriormente, el contribuyente debiera

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha cesado en una actividad profesional, en la que se acogió al criterio de cobros y pagos antes de 2020, y en ese año percibió ingresos o incurrió en gastos que provienen de la actividad, deberá declararlos en el año de su cobro o pago respectivamente, en este caso en 2020 (DGT V0077-17).

- ✓ Si no está acogido al criterio de caja, y en el año 2020 ha tenido una sentencia judicial a su favor, que obliga a un cliente suyo a pagarle facturas de años atrás y las percibe durante 2020 y 2021, dichas cantidades deberá declararlas en el período impositivo en el que la sentencia adquiere firmeza, esto es, en 2020 (DGT V3372-15).

- ✓ En el caso de un abogado acogido a criterio de caja, que prestó sus servicios durante 2015 y 2016, y que en el año 2020 llegó a un acuerdo con el obligado al pago de los honorarios, en concepto de costas procesales, para recibir el pago de dichos honorarios en tres períodos consecutivos, 2020, 2021 y 2022, la imputación temporal de estas cantidades deberá realizarla en los años en los que sean exigibles los correspondientes cobros, que son los ejercicios 2020, 2021 y 2022 (DGT V2545-18).

- ✓ Para el correcto tratamiento de la devolución del llamado "céntimo sanitario" debemos considerar que la devolución de un tributo se abona en contabilidad, pasando por ingresos, cuando sea exigible dicha devolución, por lo que será ingreso del ejercicio en el que se reconoce el derecho a la misma. Este será el criterio aplicable al contribuyente que determine el rendimiento neto de la actividad en estimación directa. Por el contrario, los contribuyentes que determinan su rendimiento por el método de estimación objetiva, como en el mismo no se tienen en cuenta los ingresos y gastos reales de la actividad, sino los determinados según los módulos, la devolución del céntimo sanitario no tendrá incidencia alguna en el rendimiento (DGT V1096-17).

Imputación de ganancias y pérdidas patrimoniales

Con carácter general se imputan cuando se produce la alteración en la composición del patrimonio que las origina. No obstante, existen casos especiales de imputación cuando se perciben cantidades por sentencia judicial, ayudas públicas, operaciones a plazo, etc.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha vendido una vivienda celebrando un contrato privado en 2020, percibiendo en dicho ejercicio una determinada cantidad, y elevando el mencionado contrato a escritura pública en el ejercicio 2021 (momento en que percibió el resto del precio acordado y se produjo la entrega de llaves), sepa que la imputación temporal de la ganancia o pérdida patrimonial se producirá en el momento del otorgamiento de la escritura pública, salvo que de la misma se dedujera lo contrario (DGT V3114-19).

- ✓ Si ha realizado alguna operación a plazo, pactando que el último cobro lo percibirá a más de un año desde que se realiza la operación, la ganancia patrimonial la irá imputando a

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

medida en que sean exigibles los cobros. Es importante conocer que se trata de una opción que debe ejercitarse en la autoliquidación presentada en período voluntario del ejercicio en que se procede a la transmisión. De lo contrario se considerará que no ha optado a ello y, en consecuencia, no resultará de aplicación la regla de imputación especial (DGT V1094-18).

- ✓ Si ha sido víctima de un accidente de tráfico, y le paga por sentencia la compañía del vehículo contrario, abonándole intereses por mora, deberá declararlos cuando los mismos se reconozcan, es decir, cuando se cuantifiquen y se acuerde su abono (DGT V0128-17).

- ✓ Si ha recibido una ayuda pública deberá de imputarla en el período del cobro y no cuando se concede (DGT V0906-18).

- ✓ Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados pueden imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias: cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación, cuando adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita dentro de un concurso, si concluyera el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito o cuando se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que se haya satisfecho. Si un Tribunal condena al deudor al pago de su deuda en 2017 y se dicta decreto de ejecución de sentencia en 2019, el acreedor podrá imputarse la pérdida en 2020 si no se hubiera cobrado aún (por el transcurso de un año), pérdida que se debe integrar en la renta general (DGT V0246-18).

- ✓ En el caso de un contrato de arras para la venta de un inmueble suscrito en un ejercicio, realizándose la venta en el ejercicio siguiente, el importe de las arras se imputará en el período impositivo en que se realiza la venta del inmueble, como parte del precio (DGT V2993-18).

- ✓ La alteración patrimonial generada por la venta de una expendeduría de tabacos, pagándose un determinado importe en 2018, pero quedando la entrega de dicho negocio supeditada al cumplimiento de una condición suspensiva, se imputará en el ejercicio en que se cumpla la condición, que coincidirá con el momento de la entrega de los bienes (DGT V1011-18).

Rentas generadas como consecuencia de una expropiación forzosa

Si le han expropiado un bien y por ello ha recibido un pago en concepto de justiprecio, la alteración patrimonial debe considerarse producida cuando, fijado y pagado el justiprecio, se procede a la ocupación del bien expropiado (DGT V0678-18).

Si la expropiación se ha realizado por el procedimiento de urgencia, la ganancia o pérdida se entienden producidas, en principio, cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación, y no cuando se pague el justiprecio.

A tener en cuenta

- ✓ Dado el especial carácter del procedimiento expropiatorio de urgencia, en el que el justiprecio se fija posteriormente, puede aplicarse la regla de imputación correspondiente a las

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

operaciones a plazos, siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el devengo del cobro del justiprecio (DGT V1687-19).

- ✓ Si no está de acuerdo con el justiprecio fijado, puede acudir al Jurado de Expropiación forzosa. En este supuesto, según el criterio del Tribunal Supremo en sentencia de 26 de mayo de 2017, Recurso nº 1137/2016, y sentencia de 12 de julio de 2017, Recurso nº 1647/2016, el importe que se fije definitivamente en vía administrativa debe imputarse en el ejercicio en que se dicte la resolución administrativa que resuelva el litigio. Si sigue sin estar de acuerdo y opta por la vía judicial, el importe fijado por sentencia deberá imputarlo en el período impositivo en que esta sea firme (DGT V1382-18).

Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia

Las rentas pendientes de imputación se integrarán en el último período que deba declararse por este impuesto, sin intereses, recargo o sanción.

Cuando el traslado se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente puede optar por presentar complementarias del último período que deba declarar a medida que obtenga las rentas, sin intereses ni sanción.

3.4. Rentas en especie

Como algunas rentas en especie del trabajo no tributan o se valoran de una determinada forma, es preciso distinguirlas de las rentas dinerarias, ya que estas sí se gravan y no tienen problema de valoración.

Para que las rentas sean consideradas en especie deben estar pactadas entre el empresario y el trabajador, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrar el bien, derecho o servicio.

En caso contrario, cuando solo existe una mediación en el pago por la empresa de un servicio contratado por el trabajador, no estaremos ante una retribución en especie y no entrarán en liza las normas especiales de valoración o de exención de determinadas rentas en especie (DGT V0413-19).

En el caso de organismos públicos no es posible la sustitución de retribuciones dinerarias por retribuciones en especie y, por lo tanto, no se considerará retribución en especie el pago del seguro médico, sino retribución dineraria y, en consecuencia, se habrá de tributar por dicho importe (DGT V3169-15).

Entre los supuestos de rendimientos del trabajo en especie que no tributan se encuentran los siguientes:

Gastos de estudio para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado

Se incluyen dentro de este concepto los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores financiados directa o indirectamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se realice por otras personas o entidades especializadas.

A estos efectos, se considera que los estudios han sido dispuestos y financiados indirectamente por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos o servicios para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación.

A tener en cuenta

- ✓ Los denominados "tickets de formación de idiomas", que tendrían por objeto satisfacer a los empleados el coste de las academias de idiomas a las que estos acudieran para aprender idiomas, pueden tener encaje como retribución en especie exenta, en la medida en que se trata de cantidades destinadas por la empresa para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado (DGT V3207-18).

Cheque restaurante

Están exentas las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa, siempre que las prestaciones tengan lugar en días hábiles para el trabajador y en días en que el trabajador no devengue dietas exoneradas de gravamen.

Esta retribución puede instrumentarse a través de una fórmula indirecta, como la entrega de cheques restaurante, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, en cuyo caso se exige el cumplimiento de requisitos adicionales establecidos reglamentariamente, entre los cuales se estipula que el importe máximo diario no puede superar los 11€. Esta cuantía no es acumulable, es decir, si un día no se consume, no puede trasladarse al día siguiente.

Con efectos 1 de enero de 2020, según modificación introducida por el RD-ley 35/2020, resulta indiferente que el servicio se preste en el establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

A tener en cuenta

- ✓ El cumplimiento de la prohibición de la acumulación de cuantías corresponde al trabajador, si lo incumpliera, deberá incluir los importes acumulados como retribución en especie sujeta, aunque sin ingreso a cuenta, porque ha sido voluntad del trabajador (DGT V0129-19).

Gastos por seguros médicos

El trabajador no tributa por las primas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras, hasta un importe máximo de 500€, que cubran la enfermedad del propio contribuyente o la de

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

su cónyuge y descendientes[8]. Este límite es individual por cada una de las personas citadas. La cuantía ascenderá a 1.500€ para cada persona con discapacidad.

A tener en cuenta

- ✓ Uno de los requisitos para la aplicación de la exención es que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes. La referencia al cónyuge no ampara también a la pareja del trabajador, sin vínculo matrimonial, aunque convivan juntos (DGT V0874-17).

- ✓ Para que pueda resultar operativa la exención es necesario, como premisa previa, que la condición de tomador del seguro (el obligado al pago de las primas o cuotas a las entidades aseguradoras) corresponda a la empresa que otorga tal retribución al trabajador (DGT V2570-18).

- ✓ La exención de los rendimientos del trabajo en especie relativa a las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, según criterio administrativo, no se puede aplicar a los socios administradores de sociedades, al no tener una relación laboral con la entidad (DGT V0391-18).

Cantidades satisfechas por la empresa para el transporte colectivo de sus empleados

Están exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros para favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500€ anuales por trabajador. También se incluyen en este concepto la entrega a los trabajadores del "abono transporte".

A tener en cuenta

- ✓ No se declara la tarjeta de transporte que entrega la empresa a los trabajadores para que acudan al lugar del trabajo, siempre que el transporte esté organizado en forma de rutas o líneas con puntos fijos de subida y bajada de viajeros (DGT V1786-16).

- ✓ Se ha de tributar por las cantidades satisfechas a los empleados cuando, en virtud del convenio colectivo aplicable en su sector, reciben en su nómina mensual un plus de transporte (DGT V0699-13).

Entrega a los trabajadores de forma gratuita o por precio inferior al valor de mercado de acciones o participaciones de la propia empresa

No tributa la entrega a los trabajadores en activo de forma gratuita o por precio inferior al valor de mercado de acciones o participaciones de la propia empresa, en la parte que no exceda de 12.000€ anuales.

[8] No hay límite de edad de descendientes, que incluirán hijos, nietos o bisnietos del trabajador (DGT V0099-19).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ La oferta deberá realizarse en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa. Si bien la exigencia de una antigüedad mínima en la empresa no supone el incumplimiento de este requisito, cuando la oferta de acciones se limita a los empleados que tengan un contrato con una jornada semanal no inferior a 20 horas, este requisito no se cumple y, en consecuencia, no resulta aplicable la exención (DGT V1252-18).

- ✓ A efectos de una futura transmisión de esas participaciones, el valor de adquisición será el mismo en el caso de que la entrega inicial de participaciones por la empresa al trabajador tribute como rendimiento del trabajo en especie, como en el caso de que no tribute por ser aplicable esta exención, siendo, en ambos casos, su valor de adquisición el valor normal de mercado de dichas acciones en el momento de su entrega (DGT V1960-18).

Valoración de rentas en especie

Con carácter general se deberán valorar a precio de mercado. No obstante, la norma contiene algunas reglas especiales de valoración. Así ocurre cuando se cede el uso de un vehículo propiedad de la empresa a un trabajador o un inmueble para que vivan él y su familia.

A tener en cuenta

- ✓ El vehículo puesto a disposición de un trabajador para que lo utilice tanto para realizar desplazamientos entre su domicilio y su centro de trabajo, como para cualquier otro en el ámbito particular, origina una imputación como renta del trabajo, valorándose en el 20% del coste del vehículo para el pagador[9]. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo. A estos efectos, si el vehículo es adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero o de "renting" que dure más de un año, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato y comprenderá todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como los seguros, impuestos municipales o gastos de mantenimiento, que no serán mayor importe de la retribución en especie (DGT V1503-18).

- ✓ La valoración de la renta en especie por la utilización de un vehículo se podrá reducir hasta en un 30% cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente.

- ✓ La cesión del uso de un vehículo, que durante el confinamiento no se ha podido mover del garaje, constituye rendimiento del trabajo en especie, pues el estado de alarma no implica,

[9] Como el vehículo se utiliza de manera simultánea en los ámbitos laboral y particular resulta necesario establecer un criterio de reparto para valorar solo la disponibilidad para fines particulares. El Centro Directivo no acepta criterios en los que la cuantificación se realice en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares, circunstancia que cabe entender no se produce cuando el vehículo permanece en la sede de la empresa en períodos temporales no laborables (DGT V3296-15). La Audiencia Nacional, en sentencia de 13 de abril de 2009, Recurso nº 439/2006, aboga por el criterio de la utilización efectiva.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

per se, la inmovilización del vehículo, sino la limitación de los desplazamientos a los permitidos en dicho estado. Así, con independencia de que exista la utilización efectiva o no del vehículo, lo cierto es que ha permanecido a disposición del contribuyente (DGT V1387-20).

- ✓ El vehículo puesto a disposición de un socio que presta servicios profesionales a la entidad, para que lo utilice tanto para fines relacionados con la actividad como para fines particulares, debe valorarse por su valor normal en el mercado, al tener esta renta en especie la consideración de rendimiento de actividad económica (DGT V2177-16). Sin embargo, si se trata de un administrador, al tratarse de un rendimiento del trabajo y no existir operación vinculada, se aplica la regla especial de valoración de los trabajadores (DGT V1984-18).

- ✓ Si en 2020 ha recibido una retribución en especie, la debe valorar por el valor de mercado. Con independencia de que el importe de la cuota del IVA soportada sea deducible para la empresa, el mismo se tendrá en cuenta a efectos de la valoración de la retribución en especie para el trabajador (DGT V2779-14).

- ✓ Son rentas en especie las cuotas del RETA de los socios satisfechas por la sociedad. En cambio, si el pago se realiza mediante entrega de su importe dinerario al socio, su calificación es de retribución dineraria, por lo que la retención se detraería de aquel importe (DGT V0228-17).

El caso especial del teletrabajo

El teletrabajo implica la entrega a los trabajadores de ordenadores, móviles, tabletas, sillas ergonómicas o el pago de cantidades para la compensación de los gastos de suministros. En principio, en la medida en que estos bienes se utilicen para fines particulares del trabajador, tendrán la consideración de retribuciones en especie. La compensación por los gastos de internet, luz y agua en los que incurre el trabajador durante el teletrabajo constituirán un rendimiento del trabajo, salvo que se pacte con la empresa expresamente que esas cantidades vienen a remunerar dichos gastos.

El Real decreto-ley 28/2020 de trabajo a distancia establece, como contenido obligatorio del acuerdo de teletrabajo, el inventario de medios, equipos y herramientas que exige el desarrollo del puesto laboral, incluidos los consumibles y los elementos muebles, así como de la vida útil o un período máximo para la renovación de estos. Asimismo, considera obligatorio enumerar los gastos que pudiera tener la persona trabajadora por el hecho de prestar servicios a distancia y la compensación que obligatoriamente debe abonar la empresa.

Lo cierto es que todavía no se conoce ninguna modificación normativa a este respecto ni criterio de la Dirección General de Tributos, por lo que existe cierta inseguridad.

Lo razonable sería, desde luego, considerar que no existe retribución en especie cuando la empresa prohíbe el uso de ordenadores, tabletas o móviles para fines particulares -también cuando el uso para fines accesorios es irrelevante- o cuando se compensa estrictamente al empleado por el gasto que se le ha producido al usar sus suministros para el trabajo.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

3.5. Rendimientos del trabajo

El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento integro en el importe de los gastos deducibles. Los rendimientos del trabajo corresponden exclusivamente a quien haya generado el derecho a percibirlos. No obstante, las pensiones, haberes pasivos y demás prestaciones percibidas de los sistemas de previsión social, corresponderán íntegramente a la persona en cuyo favor estén reconocidos.

Los rendimientos netos podrán reducirse en un 30%, con un límite máximo de 300.000€, cuando tengan un período de generación superior a 2 años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

A tener en cuenta

- ✓ Si en 2020 se ha jubilado y tiene previsto rescatar su plan de pensiones en forma de capital, analice si tiene derecho a aplicar la reducción del 40% en lo correspondiente a prestaciones percibidas en forma de capital por aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006. Solo podrá beneficiarse de la reducción por lo rescatado en forma de capital durante 2020 o por lo que prevea rescatar de esta manera en los 2 ejercicios siguientes.

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de noviembre de 2020, nº 1457/2020 entiende que el importe de los rendimientos íntegros del trabajo percibidos al rescatar un plan de pensiones, debe minorarse en la cuantía de las aportaciones efectuadas que el partícipe no redujo de la base imponible del impuesto en el ejercicio en que las efectuó -aunque hubiera podido reducirla-, ya que lo contrario supondría una doble imposición no querida por la ley.

- ✓ Según criterio administrativo no es posible presentar una autoliquidación complementaria para anular la reducción practicada en un año anterior, con la intención de mantener el derecho a la reducción sobre la prestación que se perciba de otro plan de pensiones en un período impositivo posterior (DGT V0500-15).

- ✓ Las rentas derivadas de impartir cursos, conferencias, coloquios o seminarios, por regla general, tributan como rendimientos del trabajo y, excepcionalmente, cuando estas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, como rendimientos de actividades económicas (DGT V0812-17).

- ✓ Son rendimientos del trabajo aquellos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación y dichos rendimientos no deriven del ejercicio de una actividad económica (DGT V0311-18). Cuando los derechos de autor los perciba un tercero distinto del autor, constituirán rendimientos del capital mobiliario (DGT V2552-17).

- ✓ Si ha percibido pensiones o anualidades por alimentos de su excónyuge, deberá declararlas como una renta más del trabajo. El pagador podrá reducir la base imponible por el importe de dichas anualidades. Cuando se sustituya la pensión compensatoria por el pago de un capital, también se podrá reducir la base imponible del cónyuge que la satisface (DGT V3281-17).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ El porcentaje de los derechos de explotación derivados de la investigación realizada por profesores universitarios en el seno de grupos de investigación, de los cuales es titular la Universidad, se califican como rendimientos del trabajo. Si todo o parte de dichos derechos económicos son destinados por los contribuyentes a actividades de fomento de la investigación del grupo, esta prestación gratuita no es deducible, pero podrán beneficiarse de la deducción en cuota por donaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo (DGT V3273-17).

Gastos deducibles

Tendrán la consideración de gastos deducibles de los rendimientos del trabajo las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios; las detracciones por derechos pasivos; las cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares; las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite de 500€ anuales; y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300€ anuales. También son deducibles 2.000€ en concepto de otros gastos.

A tener en cuenta

- ✓ Los gastos satisfechos a la Seguridad Social de otro país pueden considerarse gastos deducibles a los efectos de calcular el rendimiento neto del trabajo (DGT V2246-18).

- ✓ Si una sociedad paga las cuotas del seguro de autónomos (RETA) del administrador de la misma, declarando la sociedad en el modelo 190 el importe del pago de las cuotas del RETA como retribución en especie del administrador, dichas cuotas tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación de los rendimientos netos del trabajo (DGT V0067-19). Si las cuotas corren a cargo del administrador y el cargo es gratuito, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 14 de abril de 2019, Recurso nº 916/2018, interpreta que no se puede deducir el gasto, pues no se ha obtenido ningún rendimiento íntegro del trabajo al que se le pueda vincular dicho gasto.

- ✓ Si un contribuyente padece una minusvalía y se encuentra en situación laboral de "prejubilación", no puede aplicar el gasto regulado para personas con discapacidad porque una persona que se encuentra en esa situación no tiene el carácter de trabajador activo (DGT V3185-15).

- ✓ Si un opositor a la Administración Pública se inscribe en la oficina de desempleo antes de que se publique la relación definitiva de aspirantes aprobados, y tiene que realizar las prácticas en un municipio distinto al de su residencia habitual, podrá aplicar la deducción por movilidad geográfica de 2.000€ en dicho año y en el siguiente (DGT V5454-16). Ahora bien, este mayor gasto no puede aplicarse si en el ejercicio no se obtienen ingresos derivados de la aceptación del puesto de trabajo por el que se tuvo que cambiar de residencia (DGT V2317-20).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ También se puede aplicar el incremento del gasto deducible por movilidad geográfica en caso de realizarse el traslado desde el extranjero (DGT V2352-20).

- ✓ Los gastos de defensa jurídica de un procedimiento judicial iniciado en un ejercicio y finalizado en otro, deben imputarse al período impositivo de su exigibilidad, con el límite de 300€ anuales, y ello con independencia de la imputación temporal que pudiera corresponder a los ingresos reclamados (DGT V2039-17).

- ✓ En el supuesto de que la colegiación fuese obligatoria para el contribuyente para el desempeño de su trabajo, serán deducibles las cuotas colegiales satisfechas, alcanzando también a los importes pagados con motivo de la inscripción del contribuyente en dicho colegio profesional, y con el límite de 500 euros anuales (DGT V2226-20).

Rendimientos obtenidos con un período de generación superior a 2 años

Los rendimientos irregulares son aquellos cuyo período de generación es superior a 2 años y aquellos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo que regula la norma reglamentaria.

Con la finalidad de romper la progresividad de estos rendimientos, se reducen en un 30%, con un máximo de 300.000€ para el importe reducible.

A tener en cuenta

- ✓ La reducción no se aplica cuando en los 5 ejercicios anteriores ya se hubiera aplicado por otra renta del trabajo. Por lo tanto, puede ser interesante no utilizar ahora esta posibilidad por la renta recibida, si sabe que en los próximos 5 años tendrá derecho a percibir otra renta mayor también con derecho a reducción. A estos efectos, la reducción del 40% aplicable en caso de rescate de un plan de pensiones no se ve afectada por la limitación de los 5 años (DGT V0751-17).

- ✓ Para que los premios de jubilación se consideren generados en más de 2 años, según criterio administrativo, es preciso que se exija para su percepción una antigüedad en la empresa mínima de ese período y que el convenio, pacto o contrato en el que se estableció el premio, también tenga más de 2 años (DGT V1735-18).

- ✓ Es aplicable la reducción del 30%, con un máximo de base reducible de 300.000€, a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones sobre acciones concedidas a los empleados, siempre que el derecho se ejercite una vez transcurridos 2 años desde la concesión y que, en los 5 períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles los rendimientos del ejercicio de las opciones, no haya obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años a los que haya aplicado la reducción. Si se cumplen esos requisitos, el contribuyente podrá elegir entre aplicar o no la reducción (DGT V2472-16).

- ✓ Un socio, trabajador de la entidad, se separa de la misma, recibiendo por este motivo una cuantía dineraria en concepto de retribución por permanencia y razón de edad. El Tribunal rechaza la aplicación de la reducción por irregularidad porque interpreta que, en esta

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

ocasión, la cantidad percibida, fijada en los estatutos de la empresa, retribuye un hecho instantáneo como es el cese en la entidad y no premia un esfuerzo prolongado en el tiempo, superior a 2 años (Resolución del TEAC, de 4 de abril de 2017, nº 00480/2017).2

- ✓ El caso de compensación económica en único pago, a satisfacer por la empresa a un antiguo empleado por la sustitución del complemento de pensión de los cinco años que le restan por percibir, corresponde con uno de los supuestos contemplados en el Reglamento del impuesto como rendimientos notoriamente irregulares y, por tanto, siempre que la compensación se impute en un único período impositivo, sí le resultará aplicable la reducción del 30%, debiendo tenerse en cuenta el límite del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción, que es de 300.000€. Ello es independiente de que en los cinco períodos impositivos anteriores a aquel en el que resulte exigible la compensación se hubiera aplicado la reducción a otros rendimientos del trabajo, pues la exclusión de la aplicación de la reducción solo opera respecto a "los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años" y no respecto a los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (DGT V2068-20).

Rescate de sistemas de previsión social

El rescate de un plan de pensiones en forma de capital puede disfrutar de una reducción del 40% sobre las prestaciones correspondientes a las primas satisfechas con anterioridad al año 2007. En cambio, si se rescata el plan en forma de renta, no se podrá aplicar dicha reducción (DGT V0033-18).

Los herederos beneficiarios de las prestaciones de planes de pensiones tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando las prestaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Será el ejercicio en que acaezca el fallecimiento el que determine el límite temporal de aplicación de la reducción por rescate en forma de capital, de manera que podrá ser de aplicación la reducción a las prestaciones percibidas en dicho ejercicio, o en los dos ejercicios siguientes, siempre que se cumplan los requisitos anteriormente señalados (DGT V1812-18).

A tener en cuenta

- ✓ Si en 2020 ha rescatado un plan de pensiones y se ha jubilado en 2012, 2018, 2019 o en el propio 2020, puede aplicar la reducción del 40% si percibe la prestación en forma de capital (correspondiente a primas aportadas antes del 1 de enero de 2007).

- ✓ También es posible aplicar la reducción 2 veces por un mismo plan cuando acaecen 2 contingencias distintas: el primer año por desempleo de larga duración y el segundo por jubilación (DGT V0033-18).

- ✓ Con carácter general, la contingencia de jubilación acaece cuando se produce la jubilación total, pero si en las especificaciones del plan se prevé que se puede percibir la prestación en caso de jubilación parcial y se accede a esta, se considerará que ha acaecido la contingencia de jubilación a efectos de la aplicación del régimen transitorio para reducir en un 40% las prestaciones en forma de capital (DGT V0136-19).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Si se han rescatado los derechos consolidados de planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social como consecuencia del Covid-19, al encontrarse el contribuyente en alguna de las situaciones previstas en la normativa (trabajadores en ERTE o empresarios que tuvieron que cesar en el ejercicio de su actividad), el reembolso de los derechos consolidados quedará sujeto al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones, esto es, tributan como rendimientos del trabajo imputándose al año en que sean percibidos.

- ✓ Un pensionista residente en España tiene previsto trasladarse a Portugal con su familia, aunque se plantea volver a residir en España una vez rescate su plan de pensiones. La pregunta es si podría acogerse a las ventajas fiscales del régimen de residente no habitual en Portugal y si tributaría en España el cobro del plan de pensiones. El Centro Directivo distingue dos posibles supuestos. El primero de ellos es que el consultante sea residente fiscal en Portugal a efectos del Convenio para evitar la doble imposición en el momento del rescate. En este caso la renta sería gravada exclusivamente en Portugal. El segundo supuesto es que el consultante sea residente en Portugal, pero se entienda no residente a efectos del citado Convenio. En esta situación, el rendimiento se entenderá obtenido en España y, por consiguiente, sujeto al Impuesto (DGT V3533-19).

3.6. Rendimientos del capital inmobiliario

Si tiene inmuebles cedidos en arrendamiento deberá incluir como ingresos íntegros el importe, excluido el IVA, que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario, adquirente o cesionario en los supuestos de constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre inmuebles rústicos y urbanos.

El importe de la fianza no constituye renta para el contribuyente, salvo que se le retenga al arrendatario, por ejemplo, a causa de los desperfectos causados en la vivienda (DGT V4269-16).

A tener en cuenta

- ✓ Durante el estado de alarma muchos arrendadores han pactado unas nuevas condiciones con su inquilino en el contrato de arrendamiento. En los casos en los que se pacte el diferimiento de los pagos por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se pactó no cobrar renta, al haberse diferido la exigibilidad de la renta (DGT V0985-20). Tampoco habrá de considerarse que existe ingreso en los casos en los que se haya acordado dejar de cobrar rentas por un cierto tiempo.

- ✓ Cuando un inmueble sea objeto, en el mismo período impositivo, de utilizaciones sucesivas y diferentes, es decir, esté arrendado durante parte del año y a disposición de su titular el resto, la renta derivada del arrendamiento constituye rendimiento del capital inmobiliario y la correspondiente al período no arrendado tendrá la consideración de renta imputada.

- ✓ En los supuestos de desmembración del dominio, al corresponder al usufructuario todos los frutos que produzcan los bienes usufructuados, será a él a quien se le atribuyan los rendimientos del capital derivados del arrendamiento, y no a los nudos propietarios (DGT V1205-18).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ En el caso de un inmueble adquirido por un matrimonio con dinero ganancial, pero escriturado solo a nombre de uno de los cónyuges, los rendimientos del alquiler habrán de imputarse por mitades (DGT V3454-19).

- ✓ Se califica como rendimiento del capital inmobiliario lo obtenido por el alquiler parcial de vivienda, por ejemplo, de una habitación de la misma. En caso de que el propietario se esté deduciendo por adquisición de vivienda solo lo podrá hacer en la proporción correspondiente. Además, podrá aplicar la reducción del 60%, salvo que se arriende por temporadas, curso lectivo o verano, por el alquiler de las habitaciones en la proporción correspondiente (DGT V1993-18).

- ✓ Es rendimiento del capital inmobiliario la indemnización percibida del inquilino, por el propietario, debido a una rescisión anticipada del contrato (DGT V0307-17). La indemnización que el propietario de un inmueble perciba por desperfectos en dicho inmueble se calificará como rendimiento del capital inmobiliario, salvo que cobre porque se ha perdido parte del elemento, en cuyo caso estaremos ante una pérdida o ganancia patrimonial.

- ✓ Si es propietario de una vivienda que tiene alquilada, el inquilino deja de pagarle la renta y, posteriormente, solicita el desahucio, deberá computar como rendimientos las mensualidades exigibles, aunque no haya percibido algunas de ellas, pero podrá deducirlas como saldos de dudoso cobro en las condiciones establecidas reglamentariamente. En caso de cobro posterior de las cantidades adeudadas, deberá incluir, como rendimientos del capital inmobiliario del ejercicio en que se produzca, el importe de las cantidades deducidas con anterioridad (DGT V5334-16).

- ✓ Si es propietario de una vivienda y se la cede a un familiar a cambio de que se haga cargo de los gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles y seguro, tributará como capital inmobiliario por el importe de los citados gastos, que, a su vez, serán deducibles, por lo que tendrá que computar el rendimiento mínimo en caso de parentesco, esto es, el 2 o el 1,1%, según proceda, del valor catastral de la vivienda (DGT V3263-15). También procede imputar el rendimiento neto mínimo en caso de constitución de un usufructo a título gratuito entre parientes (DGT V0284-19).

Deducción de gastos

Para el cálculo del rendimiento neto se podrán deducir los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, tales como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, los tributos y recargos no estatales, de administración, vigilancia, portería o similares, los ocasionados por la formalización del arrendamiento, los saldos de dudoso cobro, siempre que hubieran transcurrido al menos 6 meses (en 2020 y 2021 solo 3 meses) desde el momento de la primera gestión de cobro realizada, el importe de las primas de contratos de seguro, las cantidades destinadas a servicios o suministros o las cantidades destinadas a la amortización del inmueble. Los gastos financieros más los de reparaciones y conservación están limitados a un máximo de los ingresos del ejercicio.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ En relación con los gastos de reparación y conservación, cuando no se obtienen rendimientos por alquiler en el año en que se realizan obras de reparación y conservación en el inmueble[10], o los obtenidos fueran inferiores al importe de dichos gastos, lo no deducido se podrá trasladar a los 4 años siguientes, sin que puedan exceder, conjuntamente con los gastos del ejercicio por estos mismos conceptos, de los ingresos de cada uno de esos años (DGT V3146-18). A estos efectos, hay que tener en cuenta que el límite de los ingresos, en caso de varios inmuebles alquilados, opera en cada uno de los inmuebles.

- ✓ Otros gastos distintos de los de reparación y conservación, tales como comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, seguro, suministros, amortizaciones, etc., solo serán deducibles en los períodos en que el inmueble genere rendimientos del capital inmobiliario (DGT V0138-17).

- ✓ Cuando se realizan obras en una finca y la comunidad gira derramas a los propietarios durante varios ejercicios, para la imputación del gasto en el impuesto de estos habrá que saber, primero, si se trata de reparaciones y conservación o de una mejora, lo que ocurrirá cuando estemos ante obras que incrementan el valor del inmueble o su vida útil, tales como las de consolidación de estructuras. Si se trata de reparaciones y conservación, la imputación de los pagos efectuados por el propietario por las obras, corresponderá realizarla al período o períodos en que el gasto sea exigible por quien haya de percibirlo. En caso de calificarse como mejora, se aplicará el 3% anual al coste de las obras a partir del período impositivo en que hubieran finalizado (DGT V0427-19).

- ✓ A efectos de distinguir entre obras de reparación -deducibles en el ejercicio- y mejora -deducibles vía amortización- hay que tener en cuenta que se consideran reparaciones la sustitución de instalaciones que ya existían, como las de electricidad, calefacción o fontanería.

- ✓ Tienen la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble, siempre que respondan a su depreciación efectiva. El gasto de amortización no podrá exceder del 3% del mayor de los 2 siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el cómputo del suelo. En caso de inmuebles adquiridos por herencia o donación solo podrá considerarse como "coste de adquisición satisfecho" el importe de los gastos y tributos satisfechos por la adquisición, es decir, la cantidad efectivamente pagada por el Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones (DGT V0112-18). La amortización acumulada a lo largo de su vida útil no podrá exceder del valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones (INFORMA 135501 y DGT V3410-19). Según interpretación del TEAR de la Comunidad Valenciana, en Resolución de 26 de noviembre de 2020, Recurso 46/5777/2019, la amortización se calcula multiplicando el 3% sobre el valor real del inmueble (el consignado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

[10] Siempre que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, ni siquiera temporal, del inmueble por el titular.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ La amortización de bienes muebles, cedidos conjuntamente con el inmueble, como pueden ser mobiliario, instalaciones, enseres y resto del inmovilizado material, se podrá realizar aplicando un tipo entre el 10% anual o el resultante de la vida útil máxima, 20 años (5%)[11].

- ✓ Son gastos deducibles los de formalización del contrato de arrendamiento o de abogados y procuradores en un procedimiento de desahucio. También se podrían incluir en este apartado, por ejemplo, las costas que ha tenido que satisfacer el propietario de un local alquilado por el litigio perdido con la comunidad de propietarios (DGT V2319-10).

- ✓ La indemnización satisfecha por el arrendador al arrendatario, como consecuencia de la resolución anticipada del contrato de arrendamiento, tiene la consideración de mejora y no de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto.

Reducción de rendimientos

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo se reducirá en un 60%.

Los rendimientos con un período de generación superior a 2 años, y los obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, podrán reducirse en un 30%, con un límite de 300.000€.

Tienen la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo los importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, las indemnizaciones percibidas del arrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble y los importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

A tener en cuenta

- ✓ La reducción por arrendamiento de vivienda solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente. Según Resolución del TEAC, de 2 de marzo de 2017, nº 06326/2016, hay que entender que los rendimientos han sido declarados no solo cuando se han recogido los correspondientes ingresos y gastos en la autoliquidación, sino también cuando, posteriormente y antes de que se inicie un procedimiento de comprobación, se hayan incluido en declaraciones complementarias o en solicitudes de rectificación de autoliquidaciones. El Tribunal Supremo, en sentencia de 15 de octubre de 2020, Recurso nº 1434/2019, interpreta que, si la Administración descubre alquileres que el contribuyente no incluyó en su autoliquidación, pero los declara al contestar al requerimiento realizado por la Administración, esta deberá aplicar la reducción, en caso de cumplirse el resto de los requisitos.

- ✓ Se acepta la reducción cuando el arrendatario es persona jurídica si en el contrato queda acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de sus empleados (Resolución del TEAC, de 8 de septiembre de 2016, nº 5138/2013 y DGT V0983-17).

[11] Los coeficientes de amortización se calculan según la tabla prevista para el régimen de estimación directa simplificada (Orden de 27 de marzo de 1998).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ No resulta de aplicación la reducción por alquiler de vivienda en el caso de que se arriende por temporadas, al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios. Esto ocurre en el arrendamiento de vivienda donde residirán los inquilinos 8 meses (DGT V5383-16). En sentido contrario, el TEAR de Cataluña interpreta que procede la reducción por un arrendamiento de 11 meses (renovado por otros 11) con un contrato de "uso distinto de vivienda", ya que la Ley del Impuesto únicamente indica "destino vivienda" y no hace referencia a la Ley de Arrendamientos Urbanos (Resolución de 22 de agosto de 2019, nº 08/02536/2016).

- ✓ En el caso de que entre el arrendador y el arrendatario haya una relación de parentesco -cónyuge o pariente, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado-, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de aplicar las reglas de imputación de rentas inmobiliarias. Por ello, si una vez aplicada la reducción del 60% el rendimiento resultante fuese inferior al mínimo obligatorio, prevalecerá este último (DGT V4270-16).

3.7. Imputación de rentas inmobiliarias

En el supuesto de bienes inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, habrá que imputar renta por la cantidad que resulte de aplicar el 2% al valor catastral, o el 1,1%, si éste ha sido revisado en el ejercicio o en los 10 anteriores.

Si el inmueble aún no tiene valor catastral se imputará el 1,1% del 50% del valor por el que hubiera de computarse en el Impuesto sobre el Patrimonio, en este caso, el mayor de 2: el valor de adquisición o el comprobado por la Administración.

Si es titular de un derecho de aprovechamiento por turnos de un inmueble, deberá imputar rentas inmobiliarias por la parte del valor catastral correspondiente al período de aprovechamiento, excepto que éste no exceda de 2 semanas. Si no se conociera el valor catastral, se hará la imputación calculándola con referencia al precio de adquisición del derecho.

A tener en cuenta

- ✓ No se dejan de computar los días en los que estuvo vigente el estado de alarma, pues la imputación de rentas inmobiliarias no tiene en cuenta la utilización efectiva de la segunda vivienda, sino la disponibilidad a favor de su titular, sin que la Ley atienda a circunstancias que puedan afectar a dicha utilización, tales como la enfermedad, el trabajo u otras que determinen la imposibilidad de utilizar la vivienda (DGT V1474-20 y V2497-20).

- ✓ Si en los datos fiscales suministrados por la AEAT para el período 2020 se establece un valor catastral distinto del asignado por la Gerencia Territorial del Catastro, consecuencia de un procedimiento de regularización catastral con efectos anteriores a 2020, es este último valor el que se ha de considerar a efectos de realizar la imputación de rentas inmobiliarias (DGT V4829-16).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ A efectos de determinar el porcentaje aplicable al valor catastral, en caso de alta por nueva construcción, éste dependerá de la fecha de revisión general mediante un procedimiento de valoración colectiva en el municipio. Por lo tanto, si la revisión general en el municipio se hubiera hecho en el ejercicio o en los 10 anteriores, el porcentaje aplicable sería el 1,1% y, si se hubiera hecho antes de dicho plazo, se aplicará el 2% sobre el valor catastral asignado (DGT V1747-18).

- ✓ Si dispone de un inmueble vacío que ha sido ocupado ilegalmente por terceros en contra de su voluntad, habiéndose iniciado un procedimiento de desahucio, y siempre que esto quede debidamente acreditado, ha de considerarse que operaría la exclusión del régimen de imputación de rentas inmobiliarias desde el momento en que se inició dicho procedimiento y sin necesidad de esperar a su resolución (DGT V1385-18).

- ✓ Si es propietario de un terreno urbano, no afecto a actividades económicas, que está destinado al esparcimiento, utilizándolo para plantar alguna hortaliza o árboles frutales para consumo propio, con 2 edificaciones destinadas a guardar aperos y demás útiles, sin disponer de agua corriente ni saneamientos, no deberá de imputar renta por la parte del terreno no edificado, imputando renta solo por la parte correspondiente a las construcciones y por la parte del suelo en las que se asientan (DGT V2562-17).

- ✓ Cuando existen derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que corresponde al propietario, es decir, el 2 o el 1,1% del valor catastral, sin que el nudo propietario tenga que imputar cantidad alguna. No obstante, cuando una concesionaria del Ayuntamiento cede el derecho de uso de una plaza de aparcamiento a los residentes de la zona, el cesionario no tiene un derecho real de disfrute, por lo que no tiene que imputar renta alguna (DGT V1634-17).

- ✓ Si cada uno de los cónyuges reside en su respectiva vivienda habitual, siendo ambos copropietarios de las 2, no existiendo un derecho real de disfrute respecto a la parte indivisa que cada cónyuge cede al otro, cada uno deberá efectuar la imputación de rentas inmobiliarias respecto a su participación en la titularidad del inmueble que no constituye su vivienda habitual (DGT V2934-14).

3.8. Rendimientos del capital mobiliario

Tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, los derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación o utilización de capitales ajenos (bonos, obligaciones, letras...), así como los procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez.

También se califican así otros rendimientos atípicos como los derivados de la propiedad intelectual que no pertenezcan al autor, de la propiedad industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios y minas, los procedentes de la cesión del derecho a la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización y los que procedan del subarrendamiento de inmuebles percibidos por el subarrendador cuando no se califiquen como actividades económicas (DGT V2737-19).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

Intereses de cuentas bancarias y renta fija

- ✓ Si ha prestado dinero a algún familiar mediante un contrato privado haciendo constar que los prestatarios podrán devolver el dinero sin pago de interés, no deberá imputar ningún rendimiento si prueba, por cualquier medio válido en Derecho, que efectivamente no se devengaron dichos intereses, por ejemplo, a través de documento notarial o del contrato privado de préstamo presentando a la Administración autonómica y del modelo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de cuyo tributo estará exenta la operación[12] (DGT V1218-18).

- ✓ Si es cotitular de una cuenta bancaria con otra persona y usted no genera los ingresos que nutren el saldo de la cuenta[13], no se impute ningún rendimiento, con independencia de que, en los datos fiscales, la Administración atribuya a cada titular la parte que le corresponda de los rendimientos. El criterio administrativo consiste en que la cotitularidad de las cuentas bancarias no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos a partes iguales (DGT V2918-19).

- ✓ Cuando la entidad bancaria, por efectuar un depósito en la misma, entregue un "regalo", no se debe olvidar de consignar en la declaración el valor normal en el mercado del "regalo" más el ingreso a cuenta que, por el mismo, haya realizado la entidad.

- ✓ En la transmisión de un producto de renta fija en moneda extranjera, el cálculo del rendimiento del capital mobiliario se efectúa por diferencia entre los valores de amortización o reembolso y los de suscripción o adquisición en la moneda de denominación del activo, efectuando la conversión a euros según el tipo de cambio vigente en el momento de la cancelación (DGT V5169-16).

Entrega de dinero por una sociedad que reduce capital

- ✓ Si la sociedad que cotiza en bolsa reduce capital y entrega al socio dinero que no procede de beneficios no distribuidos, dicho importe reduce el valor de adquisición de los valores afectados hasta su anulación y no tendrá que tributar por ello (aunque lo hará en el futuro, cuando transmita las acciones, porque tendrá más plusvalía). Si el importe devuelto supera el valor de adquisición, el exceso tributa como rendimiento del capital mobiliario, no estando sujeto a retención o ingreso a cuenta.

- ✓ Si la sociedad no cotiza y reduce capital entregándole dinero que no procede de beneficios no distribuidos, se considerará como rendimiento del capital mobiliario hasta el límite de la diferencia positiva entre los fondos propios que proporcionalmente correspondan a las

[12] En estos casos se destruye la presunción que contiene la norma de que están retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes y derechos susceptibles de generar rendimientos del capital.

[13] Un ejemplo típico son los padres que abren las cuentas bancarias con sus hijos y a la inversa, y solo algunos de ellos son quienes realmente ingresan, con el fruto de su trabajo, las cuantías que forman el saldo de dichas cuentas.

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

acciones afectadas según el último ejercicio cerrado con anterioridad a la reducción y su valor de adquisición, no estando sujeto a retención o ingreso a cuenta (DGT V0091-18).

Rendimientos negativos

- ✓ Si suscribió deuda subordinada de una sociedad declarada en concurso de acreedores, y se encuentra aún en fase de liquidación, habrá que esperar a que esta finalice, y será en dicho momento cuando proceda cuantificar el rendimiento del capital mobiliario negativo obtenido (DGT V2252-18).

- ✓ Si durante 2020 una entidad de crédito le ha penalizado porque incumplió alguna de las condiciones de una promoción, y por ello ha realizado un cargo en su cuenta corriente, podrá incluir la renta negativa en la declaración de este año (DGT 2167-18).

- ✓ Si era titular de bonos depositados en un banco extranjero y ha participado en su proceso de reestructuración, obteniendo por cada bono antiguo un número determinado de acciones tipo A, otro número determinado de acciones tipo B y un nuevo bono con un nominal menor que el del antiguo, la renta se cuantificará por la diferencia entre el valor de las acciones y bonos que se reciben y el valor de adquisición de los bonos antiguos. Si esta diferencia es negativa, se imputará un rendimiento del capital mobiliario negativo (DGT V1211-18).

- ✓ Si tiene un derecho de crédito contra una persona o entidad, por haberle realizado un préstamo y, dadas las dificultades para recuperar el importe prestado, dicho crédito se cede a un tercero por un importe inferior al nominal, la diferencia se califica como rendimiento del capital mobiliario negativo que, naturalmente, formará parte de la base del ahorro (DGT V2031-14).

- ✓ Respecto a los rendimientos negativos pendientes de imputar por el fallecido, el Centro Directivo entiende que corresponden únicamente al contribuyente que los ha obtenido, no siendo objeto de transmisión. Los mismos podrán compensarse, total o parcialmente, en la última declaración del fallecido, pero no pueden trasladarse a la del heredero (DGT V0048-15).

Deducción de gastos

En cuanto a los gastos deducibles, solo lo serán los de administración y depósito de valores negociables y, cuando se trate de rendimientos que hemos llamado atípicos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de los que procedan los ingresos, es decir, los mismos que en el arrendamiento de inmuebles, pero sin que sea de aplicación ningún límite.

A tener en cuenta

- ✓ A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Los gastos o intereses de descubierto que pudieran generarse a través de cuentas bancarias no tendrán la consideración de rendimientos negativos del capital mobiliario, ni serán deducibles, salvo en el caso de que la cuenta se encuentre afecta a actividades económicas.

- ✓ No son gastos deducibles las comisiones satisfechas a una entidad bancaria por la prestación de un servicio de gestión de carteras de inversión (DGT V1699-18).

- ✓ Tienen la consideración de fiscalmente deducibles los gastos de administración y custodia (depósito) de participaciones y acciones de instituciones de inversión colectiva cargados al cliente por la entidad comercializadora, siempre que se ajusten a los criterios establecidos para su exigibilidad por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (DGT V2117-19).

Reducción de rendimientos

Los rendimientos netos del capital mobiliario se reducirán en un 30%, con un límite de 300.000€ de su importe, cuando tengan un período de generación superior a 2 años, así como cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (indemnizaciones, constitución de derechos de uso vitalicios, etc.). Esta reducción únicamente resultará de aplicación a aquellos rendimientos que hemos denominado atípicos.

A tener en cuenta

- ✓ Si entre la firma de un contrato de arrendamiento de un bien mueble y la exigibilidad de los rendimientos generados durante su vigencia transcurren más de 2 años, resultará aplicable la reducción (DGT V0115-12).

- ✓ Se aplica la reducción por irregularidad a las rentas satisfechas por una entidad de gestión de derechos de propiedad intelectual a los herederos de los artistas, cuando se trate de remuneraciones que acumulen rendimientos correspondientes a períodos temporales superiores a 2 años (DGT V1178-07).

3.9. Rendimientos de actividades económicas

Son aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En caso de un autónomo que haya recibido una prestación por cese de actividad por el cierre de su negocio como consecuencia de la crisis sanitaria, tenga en cuenta que dicha prestación no se considera un ingreso de la actividad, sino un rendimiento del trabajo.

Cálculo del rendimiento neto de módulos en el ejercicio 2020

Los contribuyentes que optaron por permanecer en el sistema de módulos durante 2020 no tuvieron que computar, a efectos del cálculo de los pagos fraccionados, como días de ejercicio de la actividad los días del estado de alarma. A efectos del cálculo del rendimiento anual, en línea con el cálculo de los pagos fraccionados, el legislador ha introducido modificaciones.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

En 2020 se aplicarán las siguientes reducciones: se eleva del 5 al 20% el porcentaje de reducción a aplicar, con carácter general, al rendimiento neto de módulos; se incrementa hasta el 35% el porcentaje de reducción para las actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio; y se mantiene la reducción del 20% del rendimiento neto para actividades económicas desarrolladas en el término municipal en Lorca (Murcia).

Para la aplicación de los signos, índices o módulos no se computará como período de ejercicio de la actividad:

- Los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020 (99 días).
- Los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del Covid-19.

A tener en cuenta

✓ Para la cuantificación de los módulos “personal asalariado”, “personal no asalariado” y “personal empleado” no se computarán como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el primer estado de alarma o a los días de suspensión de la actividad durante el segundo semestre.

✓ Si el contribuyente ha tenido a trabajadores en ERTE como consecuencia de la crisis sanitaria, el personal asalariado deberá valorarse exclusivamente por las horas de trabajo efectivo que hayan realizado de acuerdo con las condiciones individuales que afecten a cada trabajador en ERTE, computándose, exclusivamente, las horas de trabajo efectivo, sin tener en cuenta la parte del contrato de trabajo que se encuentre suspendida temporalmente (DGT V2500-20).

✓ Para la cuantificación de los módulos “distancia recorrida” y “consumo de energía eléctrica” no se computarán los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a los días del primer estado de alarma o de suspensión durante el segundo semestre.

Arrendamiento de inmuebles

El arrendamiento de bienes inmuebles puede tener distinta calificación según se cumplan o no ciertos requisitos y, en consecuencia, será distinta la forma de determinar el rendimiento neto. Si genera rendimientos de capital inmobiliario, la suma de los gastos de financiación y de reparación y conservación está topada por el importe de los ingresos, y se podrá aplicar la reducción del 60% del rendimiento neto cuando el destino de los inmuebles es la vivienda habitual del inquilino. Si las rentas se califican como actividad económica, no hay límite de deducción de gastos, y en este caso no se tendrá derecho a aplicar la reducción citada anteriormente.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ El arrendamiento de inmuebles será calificado como actividad económica cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Este requisito es necesario pero no suficiente, pues se deberá de justificar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que haga necesaria la contratación de la persona (Resolución del TEAC, de 2 febrero de 2012, nº 4257/2010). A estos efectos, no se cumple el requisito contratando a 2 personas a media jornada (DGT V1437-18).

- ✓ Si tiene arrendada una vivienda para uso turístico y presta servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos, las rentas obtenidas tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas (DGT V4929-16). Del mismo modo, el arrendamiento de despachos en coworking, donde se prestan servicios adicionales como recepción de correspondencia y atención telefónica, constituye una actividad económica (DGT V0734-19).

- ✓ El criterio sentado por la Dirección General de Tributos calificando el arrendamiento como actividad económica, cuando se subcontrata la gestión de la actividad, únicamente se ha reconocido en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y no del Impuesto sobre la Renta. Por tanto, en este Impuesto es necesario contratar directamente a la persona en todo caso.

- ✓ En el supuesto del propietario al 100% de unos inmuebles alquilados, que tiene contratada a una persona a jornada completa para gestionar el arrendamiento de los mismos, y que además es cotitular con otras personas de otros inmuebles, formando comunidad de bienes con ellos, y dedicándolos asimismo al alquiler, la imputación de rentas de esa comunidad se calificará como rendimientos del capital inmobiliario, al no cumplir dicho proindiviso con el requisito de la persona (DGT V0200-19).

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica

Son bienes y derechos afectos a una actividad económica los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales, concretamente los inmuebles en los que se desarrolla la actividad, los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad y cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los rendimientos.

No pueden considerarse afectos aquellos bienes y derechos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante. No obstante, esto no resulta aplicable a los automóviles turismo, que tendrán la consideración de elementos afectos a la actividad solo cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 18 de septiembre de 2007, Recurso nº 1801/2003, admite como elementos probatorios de la afectación del vehículo a la actividad, la contabilidad y las declaraciones tributarias presentadas.

- ✓ Según el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en sentencia de 6 de febrero de 2015, Recurso nº 16/2012, la contribuyente, dedicada a la depilación láser, acredita suficientemente que el vehículo está afecto a la actividad mediante los siguientes medios de prueba: aporta un bloque documental firmado por las clientas que acreditan los servicios prestados en diferentes centros de belleza donde debe desplazarse, acredita con la documentación del vehículo y el libro de revisiones los kilómetros recorridos (una media de 7.800 km/año) y aporta registro de facturas emitidas en las que se detallan las localidades y los centros de belleza y se comprueba la media de 7.800 km/año.

- ✓ Poseer otro vehículo turismo no constituye prueba de afectación exclusiva (DGT V0168-19).

- ✓ Un vehículo mixto para el transporte de mercancías se entenderá afectado a la actividad económica desarrollada por el contribuyente cuando se utilice exclusivamente en la misma, sin perjuicio de la posibilidad de utilización para necesidades privadas cuando la misma sea accesoria y notoriamente irrelevante. Es decir, estos vehículos no están sujetos a la afectación exclusiva. Según el criterio de la Dirección General de Tributos, por "transporte de mercancías" debe entenderse el transporte de bienes objeto de comercio ("género vendible", "cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta" o "cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación") (DGT V1531-18).

- ✓ La furgoneta de un fontanero es un vehículo mixto que no se destina al transporte de mercancías, sino al transporte de herramientas y personal. En consecuencia, requiere de afectación en exclusiva a la actividad (DGT V1962-19).

- ✓ La amortización del teléfono móvil solo es deducible si se utiliza exclusivamente en la actividad (DGT V2731-18). Del mismo modo, la deducibilidad de las cuotas de renting de un turismo solo será posible si la afectación del vehículo es exclusiva (DGT V0425-19).

Rentas profesionales y empresariales

La renta que percibe un socio por el servicio que presta a su sociedad debe ser calificada como actividad económica cuando los servicios que presta la entidad se califican como profesionales, los que presta el socio a la sociedad están encuadrados en la Sección 2ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y, además, el socio está dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) o en una mutualidad alternativa al mismo. El mismo tratamiento tendrán las retribuciones percibidas por los socios profesionales de una sociedad civil que es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (DGT V2219-17).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ Si presta servicios de actividad económica a la sociedad de la que es socio y no es persona vinculada con ella, por no llegar a un porcentaje de participación igual o superior al 25%, y no ser administrador de la misma, deberá valorar igualmente dicha contraprestación a valor de mercado cuando la remuneración sea notoriamente inferior a dicho valor.

- ✓ Si ya en 2020 dejó de ejercer la actividad de agricultor, pero ahora recibe una ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común (PAC), sepa que si determinaba el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva es por esta modalidad por la que debe imputar dicha ayuda (Resolución del TEAC, de 4 de febrero de 2016, nº 5/2016).

- ✓ Según sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 7 de junio de 2016, Recurso nº 107/2015, la actividad de producción de energía eléctrica fotovoltaica desarrollada a través de una Agrupación de Interés Económico (AIE) se considera ejercida individualmente por los socios de la misma como actividad económica. Así, la renta percibida por los partícipes de la AIE tendrá la consideración de rendimientos de actividad económica, en vez de rendimientos del capital mobiliario, como interpretaba la Administración.

- ✓ La subvención percibida por un empresario de su Comunidad Autónoma para paliar la caída de ingresos por suspensión de la actividad con motivo de la Covid-19 tiene la calificación de rendimiento de la actividad, y deberá imputarse en el ejercicio que se concede (DGT V0105-21)

- ✓ En caso de que un empresario o profesional ceda o preste bienes o servicios a terceros de forma gratuita o para consumo propio, se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último. Sin embargo, las prestaciones individualizadas de servicios profesionales sin contraprestación efectuadas por el pacto de "*cuota litis*", cuando se ha perdido un pleito, no pueden aislarse del marco del ejercicio de la actividad profesional de abogado en su conjunto, en la que se cuantifican los honorarios en función de un resultado positivo de la prestación de servicios para el cliente, por lo que no se trata de una prestación gratuita de servicios, sino de la no obtención de unos ingresos profesionales en función de un resultado judicial negativo (DGT V2088-20).

Gastos deducibles en la determinación del rendimiento neto

Si determina los rendimientos de su actividad por el método de estimación directa, tenga en cuenta que, para que los gastos sean deducibles, es necesario que estén correlacionados con la actividad económica desarrollada, cumplan los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros, y que estén convenientemente justificados.

Los gastos deducibles deben justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación. No obstante, si la factura no cumple con todas las condiciones formales para considerarse completa, la interpretación que ha prevalecido es que el gasto es deducible si se justifica su realidad por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, dado que la factura es un medio de prueba, pero no el único (DGT V0897-19).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A continuación, recogemos algunos gastos cuya deducibilidad puede ser problemática.

A tener en cuenta

- ✓ Si reúne las condiciones necesarias para aplicar los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión, establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tenga en cuenta que la libertad de amortización se considera una opción y solo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración (Resolución del TEAC, de 14 de febrero de 2019, nº 1524/2017).

- ✓ Los profesionales no integrados en el RETA pueden deducir fiscalmente hasta la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico, en concepto de cantidades satisfechas a contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al RETA, en aquella parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias atendidas por la Seguridad Social.

- ✓ Un contribuyente que determina el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa simplificada, podrá amortizar el fondo de comercio adquirido en un 7,5% anual (DGT V2734-20).

- ✓ En caso de un negocio adquirido por donación, todo el inmovilizado material adquirido será amortizable. Si en la donación se aplicaron los beneficios fiscales para la transmisión de la empresa familiar, el donatario se subroga en los valores y fechas de adquisición, de manera que amortizará los elementos por el mismo valor que tenían para el donante (DGT V1359-17). En cambio, si en la donación no se aplicaron dichos beneficios fiscales, el valor de adquisición amortizable será el que resulte de aplicar las reglas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incrementado en los gastos y tributos inherentes a la transmisión y satisfechos por el adquirente (DGT V3195-16).

- ✓ Las retribuciones del cónyuge o hijos menores, satisfechas por el titular de la actividad, son gastos fiscalmente deducibles si se puede probar que los familiares trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral. Por el contrario, si el cónyuge no tiene contrato de trabajo, las cotizaciones al RETA correspondientes al mismo no son fiscalmente deducibles para la determinación del rendimiento neto, aun cuando fueran satisfechas por el titular de la actividad (DGT V1662-18). La posibilidad de que la Seguridad Social pudiera no admitir la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, incluyéndolos en el RETA, ha llevado a la DGT a interpretar en dicho supuesto que, si el titular de la actividad puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrían la consideración de gasto deducible (DGT V0017-21).

- ✓ Si realiza una actividad económica en un inmueble que, además, es su vivienda habitual, podrá deducir los gastos de comunidad de propietarios, IBI, tasa de basuras, intereses o seguro en proporción a los metros cuadrados dedicados a la actividad en relación con la superficie total del inmueble. En lo que se refiere a los gastos de suministros de dicha vivienda, serán deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la parte del gasto proporcional a los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

superficie total, salvo que la Administración o el contribuyente puedan probar una cuantía diferente (DGT V2019-18).

- ✓ Debido a la situación derivada del Covid-19, muchos profesionales que usualmente desarrollan su actividad en un despacho fuera de su vivienda habitual se han visto obligados a trabajar en su vivienda. Estos contribuyentes no podrán deducir ningún gasto asociado a la vivienda, pues no se encuentra parcialmente afecta a la actividad, siendo la utilización de esta en el desarrollo de la actividad motivada por una circunstancia ocasional y excepcional (DGT V3461-20).

- ✓ Los gastos de manutención, cuando no se pernocta, son deducibles con el límite de 26,67€/día si el gasto se produce en España y 48,08€/día en el extranjero. Estos límites serán el doble si se produce pernocta. Según criterio administrativo, los gastos deben estar ajustados al principio de correlación con los ingresos, de tal suerte que solo aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles. Además, es irrelevante que el gasto se efectúe o no en un municipio distinto de aquel en el que se ubica el lugar donde se desarrolla la actividad económica o en el municipio en el que reside el propio contribuyente (DGT V3619-20).

- ✓ En caso de fallecimiento de un contribuyente que ejercía la actividad profesional de arquitecto, y cuyos herederos continúan pagando la prima del seguro de responsabilidad civil, éstos podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio del fallecimiento para deducir el gasto en la misma (DGT V1640-17).

- ✓ Si ejerce una actividad económica y es beneficiario de un seguro de enfermedad cuyo tomador es su cónyuge, pagando el seguro con una cuenta de titularidad común, no podrá deducir el importe de las cuotas o primas satisfechas, pues resulta imprescindible que el tomador del seguro sea el propio empresario (DGT V0882-19).

- ✓ Los gastos correspondientes a comidas con clientes en restaurantes, motivados por el desarrollo de la actividad, se consideran fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad, con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo, junto con el resto de los gastos de atenciones a clientes y proveedores.

- ✓ Un contribuyente que tiene un canal de Youtube, donde sube videos obteniendo ingresos por publicidad, no puede deducir el gasto por la compra de ropa que adquiere para realizar sus vídeos. El gasto solo será deducible si la ropa se pone a prueba en cuanto a su resistencia y calidad y termina resultando inservible para usos privados (DGT V0117-19).

- ✓ Los contribuyentes en estimación directa simplificada pueden deducir, en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, el 5% del rendimiento neto (excluido este concepto) con un máximo de 2.000€. En las comunidades de bienes el límite de 2.000€ se aplica individualmente por cada comunero sobre el rendimiento neto de la actividad económica que le corresponde en función de su porcentaje de participación (DGT V1195-16). Además, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores se deducen según lo establecido en el Impuesto sobre Sociedades, es decir, no se entienden incluidas en el 5% del rendimiento neto (DGT V3030-16).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Reducción por irregularidad

Los rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, al igual que los generados en un plazo superior a 2 años, pueden reducirse en un 30% siempre que en ambos casos se imputen a un único período impositivo.

A tener en cuenta

- ✓ No procede la reducción del 30% del rendimiento neto obtenido por un profesional que genera, de manera regular o habitual este tipo de rendimientos. Sobre este asunto se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de marzo de 2018, Recurso nº 2070/2017 y en sentencia de 20 de enero de 2020, Recurso nº 5372/2019, interpretando que habrá que analizar el caso de cada contribuyente en particular, y no la actividad que desarrolla el profesional de manera global o abstractamente considerada.

- ✓ A este respecto, conviene considerar que la imputación de los rendimientos de actividades económicas se ha de realizar conforme a lo previsto en el Impuesto sobre Sociedades -según normativa contable- tal y como lo entiende la Resolución nº 6302/2015 del TEAC, de 8 de junio de 2017.

Reducción por inicio de actividad

Si en 2020 inició una actividad económica determinando el rendimiento neto en estimación directa, podrá reducir el rendimiento positivo en un 20%, aplicando este porcentaje sobre una base máxima de 100.000€.

Es importante tener en cuenta que para aplicar esta reducción es necesario que no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior. Tampoco se aplicará cuando más del 50% de los ingresos de la misma procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad (DGT V1431-15).

3.10. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la Ley del IRPF se califiquen como rendimientos.
Se regulan unas normas específicas para su cálculo en algunos supuestos: transmisión de acciones con cotización en mercados regulados, de acciones y participaciones no admitidas a negociación, aportaciones no dinerarias a sociedades, traspaso de locales de negocio, indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, permuta de bienes o derechos, transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas y participaciones en instituciones de inversión colectiva.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ Para la parte vencedora en un pleito, con el reconocimiento de las costas a su favor se le produce una ganancia patrimonial que se determinará por diferencia entre el importe reconocido y los gastos incurridos con este motivo, que no podrá nunca dar lugar a una pérdida patrimonial, porque la deducción de los gastos tiene como límite el importe de las costas (Resolución del TEAC, de 1 de junio de 2020, nº 6582/2019). Si quien las percibe es beneficiario de la asistencia jurídica gratuita, el importe percibido no tiene incidencia en el IRPF del perceptor (DGT V0262-18).

- ✓ Si tiene derecho a percibir intereses indemnizatorios, deberá imputarlos como ganancia patrimonial en la base del ahorro. Tenga en cuenta que esta ganancia no puede minorarse por los importes de los honorarios de los abogados intervinientes en el procedimiento judicial (DGT V0163-18).

- ✓ El arrendatario tiene que integrar en la renta general, como ganancia patrimonial, la subvención percibida de una Comunidad Autónoma para el pago del alquiler, al no estar amparada en ninguno de los supuestos de exención (DGT V3468-20).

Coeficientes de abatimiento

Conviene recordar que existe un régimen transitorio regulado para los activos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994 que consiste en reducir el beneficio obtenido en la transmisión aplicando unos coeficientes llamados de abatimiento, hasta consumir un máximo de valor de transmisión de 400.000€. A tal efecto, se tendrán en cuenta todos los valores de transmisión correspondientes a todas las transmisiones, efectuadas por la misma persona, a cuyas ganancias patrimoniales les hubieren resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento, realizadas desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la transmisión de que se trate.

A tener en cuenta

- ✓ A efectos de "consumir" el límite de los 400.000€, le conviene aplicar solo coeficientes de abatimiento a las transmisiones con mayor proporción de ganancia respecto al valor de transmisión.

- ✓ El límite de 400.000€ de valor de transmisión es para cada contribuyente, por lo que si se transmite un inmueble de titularidad ganancial por 700.000€, y la ganancia generada en la misma se reduce con estos coeficientes, cada uno de los cónyuges habrá "consumido" un importe de 350.000€ del límite de los 400.000€ mencionado (DGT V0636-16).

- ✓ Cuando un contribuyente mayor de 65 años transmite un inmueble obteniendo una ganancia patrimonial y decide reinvertir en una renta vitalicia un importe inferior a 240.000€ e igual a la ganancia patrimonial resultante de la aplicación de los coeficientes de abatimiento, dejará exenta la ganancia en la proporción que se encuentre la cantidad reinvertida respecto al total importe obtenido en la venta. Si un contribuyente aplica la exención anterior, respecto al importe "consumido" de los 400.000€ de que dispone el contribuyente para aplicar los coeficientes de abatimiento, el valor de transmisión que se debe computar a estos efectos

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

será la parte del valor de transmisión que corresponda a la proporción existente entre la ganancia patrimonial no exenta y la ganancia total (DGT V3260-16).

- ✓ Los coeficientes de abatimiento resultan de aplicación también en el caso de donación de elementos patrimoniales (DGT V1970-18).

- ✓ Si un inmueble fue adquirido por un contribuyente en su 50% antes de 1994, y el otro 50% lo adquirió por liquidación de la sociedad de gananciales en 2014, solo podrá aplicar los coeficientes de abatimiento por la parte de la ganancia patrimonial generada en la transmisión correspondiente a la mitad adquirida antes de 1994 (DGT V0225-17).

Titularidad de ganancias y pérdidas patrimoniales

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se consideran obtenidas por la persona a quien corresponda la titularidad de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan, siendo dicha persona quien deberá declararlas.

A tener en cuenta

- ✓ En caso de matrimonio, las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges se atribuirán por mitad a cada uno de ellos, salvo que justifiquen otra cuota de participación. Por el contrario, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes o derechos privativos corresponden al cónyuge titular de los mismos[14].

- ✓ La transmisión de participaciones sociales adquiridas y vendidas estando vigente el régimen de gananciales, si no se acredita que se haya hecho por alguno de los cónyuges con cargo al patrimonio privativo, no tiene incidencia en la liquidación del IRPF, por lo que las participaciones mantendrán su valor original a efectos de futuras transmisiones (DGT V3496-20).

- ✓ En el caso de un contribuyente, casado en régimen de gananciales, que transmite su negocio de farmacia, le corresponderá la mitad de las ganancias o pérdidas patrimoniales originadas por la transmisión de los activos fijos que estén afectos a la actividad económica, y la otra mitad a su cónyuge. Respecto al fondo de comercio transmitido, como la autorización administrativa es de titularidad del contribuyente y es el componente esencial de dicho intangible, la ganancia patrimonial generada se imputará exclusivamente a él (DGT V1434-17).

- ✓ Si solicitó una subvención para reformar la cocina de un inmueble cuya titularidad ostenta al 50% junto con un familiar, siendo usted el único que figura como beneficiario, deberá imputar la subvención al 100% en su declaración (DGT V0164-19). Este criterio viene refrendado por el TEAC en Resolución de 1 de junio de 2020.

[14] Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público, al que le serán atribuidas las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de dichos bienes o derechos.

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ La obtención de una ayuda para la adquisición de determinados vehículos (Plan MOVEA) constituye para el titular del vehículo una ganancia patrimonial (DGT V1106-17).

Ganancias y pérdidas que no se tienen en cuenta

- ✓ No tributa la ganancia o pérdida patrimonial que se genera al fallecer el causante y transmitir su patrimonio a los herederos. Es la llamada "plusvalía del muerto". En este sentido, la figura de la apartación gallega es un pacto sucesorio, sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante. Por este motivo, la ganancia patrimonial que se origine en el transmitente quedará exenta (Resolución del TEAC, de 2 de marzo de 2016, nº 2976/2015). Eso mismo ocurre en el caso del pacto sucesorio de la legislación civil catalana con entrega presente de bienes a los herederos en la modalidad de heredamiento cumulativo. Sin embargo, en la modalidad de heredamiento por atribución particular, como dicho acto se considera donación, la plusvalía que se ponga de manifiesto en principio tributará, salvo que se cumplan los requisitos de la transmisión de la empresa individual o de participaciones en empresas (DGT V4733-16).

- ✓ Tampoco tributa la donación de empresas o participaciones a las que sea de aplicación la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los requisitos a tener en cuenta son los regulados en la normativa estatal del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica y que pudiera cumplir el contribuyente, ya sea para una mejora en la reducción estatal, o para una reducción propia de la Comunidad (DGT V0142-17). No es necesario que la donación se realice por la totalidad de las participaciones del donante (DGT V1856-04).

- ✓ Aunque en principio se puede diferir la ganancia patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias de elementos patrimoniales a sociedades, amparándose en el régimen de reestructuración empresarial, cuando se cumplan los requisitos para ello, en el caso de que los aportantes sean comuneros de una comunidad de bienes y aporten una rama de actividad compuesta por parcelas afectas a una promoción inmobiliaria, como éstas tienen la consideración de existencias, la transmisión no tiene la condición de ganancia patrimonial, sino de rendimientos de actividades económicas y, por lo tanto, dicha ganancia no está amparada por el régimen de diferimiento (DGT V3153-16).

- ✓ No existe alteración en la composición del patrimonio en los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación, ni en la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros. No obstante, en el caso de que se atribuyan a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en los otros, generándose una ganancia o una pérdida patrimonial (DGT V2753-19). En sentido contrario lo interpreta el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 15 de junio de 2020, Recurso nº 2003/2018, que entiende que no hay ganancia patrimonial en la extinción de un condominio sobre un bien indivisible que se adjudica a un comunero compensando en metálico al otro.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ No se integran en la base imponible las pérdidas derivadas del consumo de bienes perecederos, ni las originadas por la pérdida de valor por el uso de bienes de consumo duradero como sucede, por ejemplo, por la pérdida de valor por el uso de un vehículo. Sin embargo, no se considera que se deba al consumo el abono de las costas procesales a la parte contraria cuando el contribuyente haya sido condenado a pagarlas, dado el carácter ajeno a su voluntad, pudiéndose imputar en el período impositivo en que adquiera firmeza la sentencia condenatoria (DGT V0086-17).

- ✓ Si un contribuyente cobra las cantidades aseguradas por los anticipos realizados a una promotora para la construcción de su vivienda, porque no se pudo realizar, desde el momento en que lo percibido coincida con las cantidades aseguradas, no se producirá ninguna ganancia o pérdida patrimonial, aunque sí habrá de tributar por los intereses indemnizatorios como ganancia patrimonial en la base del ahorro (DGT V3117-19).

- ✓ La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020, nº 1651/2020, fija el criterio de que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria, al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, no están sujetos al IRPF porque, precisamente por esta naturaleza, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial

Si ha transmitido un bien de manera onerosa, la ganancia o pérdida patrimonial se determina por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del elemento vendido.

El valor de adquisición está formado por el importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado o, cuando la misma hubiere sido a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación), por el declarado o el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Asimismo, formarán parte del valor de adquisición las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos -sin tener en cuenta los gastos de conservación y reparación- también los gastos -comisiones, fedatario público, registro, etc.- y tributos inherentes a la adquisición (ITPyAJD, IVA o ISD), excluidos los intereses y gastos de financiación satisfechos por el adquirente y, finalmente, de la suma de las anteriores cantidades se restará el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles[15] (DGT V3145-18).

El valor de transmisión comprenderá el efectivamente satisfecho y, si fuera inferior al de mercado, prevalece este último, menos los gastos y tributos accesorios a la transmisión, como pueden ser los del mediador a través del que se realiza la venta o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Si la transmisión se realiza a título lucrativo "inter vivos", el valor de transmisión será el valor asignado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

[15] En relación con las amortizaciones fiscalmente deducibles, debemos tener en cuenta que se aplicará, en todo caso, la amortización mínima, con independencia de que se haya considerado gasto de manera efectiva (aplicable a inmuebles arrendados y, en su caso, a los bienes muebles cedidos con los mismos conjuntamente).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de diciembre de 2015, Recurso nº 2068/2014, se decanta por el principio de unicidad de la Administración y en contra del principio de estanqueidad de los tributos, al considerar que en la transmisión de un inmueble se ha de tener en cuenta, como valor de adquisición, el comprobado por la Administración autonómica y que este prevalece sobre el comprobado posteriormente por la Inspección de los Tributos para el cálculo de la ganancia patrimonial en el IRPF. En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en sentencia de 12 de marzo de 2019, Recurso nº 1085/2015.

- ✓ El TEAC, en Resolución de 2 de febrero de 2017, nº 3961/2016, interpreta que, a efectos del cálculo de una ganancia patrimonial, la Administración no puede consignar un valor de adquisición de cero euros sin haber utilizado previamente los medios de prueba que razonablemente obran en su poder. Ello es así porque, si la adquisición del elemento patrimonial fue a título oneroso, el Tribunal entiende que alguna cantidad se debió pagar o algún coste tendría en el momento de su adquisición.

- ✓ En los supuestos de autopromoción de vivienda por parte del contribuyente, el valor de adquisición de la vivienda estará constituido por la suma del importe satisfecho por la adquisición del terreno y del importe satisfecho por las obras de construcción del inmueble, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición. El coste de las obras de construcción y la fecha de finalización de las mismas deberá ser acreditado a través de cualquier tipo de prueba admitida en Derecho. En caso de no poderse acreditar la fecha de finalización de las obras, se tomará la fecha de la escritura de declaración de obra nueva como fecha de adquisición (DGT V3430-19).

- ✓ Si se adquiere por herencia un inmueble situado en Alemania y la Administración alemana modifica su valor de adquisición, este nuevo valor no podrá tenerse en cuenta como valor de adquisición a efectos del cálculo de la alteración patrimonial, ya que no es un valor que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DGT V2205-19).

- ✓ Se consideran gastos, a restar del valor de transmisión, los de abogado y procurador que ha tenido que satisfacer uno de los excónyuges, en la transmisión de la vivienda del matrimonio, porque el otro excónyuge no estaba conforme y hubo que acudir a un procedimiento judicial (DGT V0073-18).

- ✓ Si ha transmitido un inmueble que adquirió a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra, deberá tener en cuenta que el precio de adquisición es el total convenido por la transmisión del inmueble más la cantidad entregada en concepto de prima de opción de compra. Si se pactó que las cantidades satisfechas por el arrendatario se descontarían del precio total convenido por la transmisión del inmueble, dichas cuantías no forman parte del precio de adquisición (DGT V0088-17).

- ✓ El propietario de un inmueble que lo arrienda con opción a compra, percibiendo un importe por la transmisión de ese derecho, la renta durante el período en que se produce el arrendamiento y otra cantidad por la transmisión del inmueble al arrendatario, tendrá una ganancia patrimonial por la transmisión del derecho de opción, rendimientos del capital

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

inmobiliario por lo percibido durante el tiempo en el que lo arrendó y, finalmente, una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre lo percibido cuando lo vende (en lo que no se incluyó ni las rentas del alquiler ni el precio de la opción) y el valor de adquisición (DGT V3341-19).

- ✓ El Tribunal Supremo en sentencia de 18 de mayo de 2020, nº 459/2020 fija el criterio de que la concesión del derecho de opción de compra supone una alteración patrimonial que se califica como ganancia patrimonial. Al carecer de período de generación se integra en la parte general de la base imponible.

- ✓ En los casos de desmembración del dominio, no existe una norma que determine el porcentaje del precio de venta que corresponde a la nuda propiedad y al usufructo, por lo que su respectivo valor será el importe real por el que se efectúe su transmisión, siempre que no sea inferior al normal de mercado (DGT V1415-10).

- ✓ No se computan como pérdidas patrimoniales las que excedan, en la suma global del ejercicio, a las ganancias en el juego del mismo período, sin que se puedan tener en cuenta las pérdidas de juegos sometidos al gravamen especial. Las ganancias que excedan de las pérdidas se integrarán en la base general (DGT V0105-18).

- ✓ Si ha vendido un inmueble en 2020 quedando pendiente el pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), el valor de transmisión se determinará sin tomar en consideración dicho impuesto. Posteriormente, cuando se satisfaga el citado tributo, podrá instarse la rectificación de la autoliquidación de 2020 (DGT V2522-18).

- ✓ El Tribunal Supremo en sentencia de 18 de mayo de 2020, nº 459/2020 fija el criterio de que la concesión del derecho de opción de compra supone una alteración patrimonial que se califica como ganancia patrimonial. Al carecer de período de generación se integra en la parte general de la base imponible.

Reglas especiales de valoración

Además de las normas generales de valoración, la ley contempla determinadas normas específicas para la determinación de los valores de adquisición, de transmisión o de ambos, en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de determinadas operaciones.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha transmitido valores de alguna empresa que cotiza, la ganancia o pérdida patrimonial se obtendrá por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, determinados por su cotización en dichos mercados a fecha de transmisión o por el pactado si fuera superior. Cuando existan valores homogéneos[16] se considerará que los transmitidos son

[16] A los exclusivos efectos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquéllos que formen parte de una misma operación financiera o

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

aquéllos que adquirió en primer lugar. En este sentido, los "american depositary receipt" (ADR) cotizados en dólares en la Bolsa de Nueva York no tienen la consideración de valores homogéneos respecto a las acciones subyacentes, a los efectos de una posible transmisión (DGT V0082-17). Tampoco son valores homogéneos las acciones cuya titularidad se ostenta en pleno dominio, con respecto a la titularidad de la nuda propiedad de acciones de la misma sociedad, pues la desmembración del dominio da lugar a 2 realidades patrimoniales diferentes (DGT V3113-19).

- ✓ En el caso de transmisión de participaciones que no cotizan, el valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, no podrá ser inferior a dos: el valor proporcional del patrimonio neto de la entidad que se corresponda con los valores transmitidos, resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad, o el que resulte de capitalizar al 20% el promedio de resultados de los 3 ejercicios cerrados antes de la fecha de devengo del impuesto. Si la Administración ha regularizado el valor de transmisión de las participaciones a la persona que se las vendió, ese será el valor de adquisición a tener en cuenta para futuras transmisiones (DGT V0282-19). A estos efectos, la Administración puede determinar el valor teórico y el de capitalización a partir de los datos del balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada (Resolución del TEAC, de 10 de mayo de 2018, nº 2334/2018).

- ✓ Si ha percibido una indemnización por algún siniestro, deberá computar como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. En el caso de inmuebles es conveniente destacar que el suelo no se destruye, así que habrá que comparar la indemnización recibida con el valor de la construcción únicamente. Así, existirá una ganancia patrimonial respecto a la parte de la indemnización que exceda del coste de las reparaciones (DGT V3002-18).

- ✓ En los supuestos en que se produzca la separación de socios, así como en los supuestos de disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, con independencia de las rentas que se devengan la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda. El TEAC, en Resolución de 11 de septiembre de 2017, nº 6943/2014, interpreta que esta regla especial se aplica a cualquier operación que dé lugar a la separación efectiva del socio, sin limitarse a las causas reguladas en la normativa mercantil. En este sentido, la calificación otorgada a la renta obtenida por el contribuyente como consecuencia de la transmisión de todas las acciones a la propia sociedad en que participa, para su amortización vía reducción de capital, tendrá la consideración de ganancia patrimonial.

- ✓ Si el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre un inmueble arrendó el mismo, pudo deducir como gasto en la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario la amortización del usufructo. Por este motivo, al producirse la transmisión o extinción del derecho, el valor de adquisición deberá minorarse en el importe de las amortizaciones que

respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones (DGT V3191-16).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

pudieron deducirse anteriormente. Si el inmueble sobre el que recae el derecho de goce o disfrute no hubiera sido arrendado, el valor de adquisición del derecho deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.

Pérdidas patrimoniales objeto de declaración

A tener en cuenta

- ✓ Solo se podrá imputar una pérdida patrimonial por un crédito no cobrado cuando transcurra el plazo de un año desde el inicio de la reclamación judicial (DGT V0165-19).

- ✓ Un contribuyente podrá imputar la pérdida patrimonial que se le produce por las cantidades que entregó a cuenta para la adquisición de una vivienda cuando, posteriormente, se resuelve el contrato y la parte vendedora hace suya la cuantía recibida. Esta pérdida deberá imputarla en el período impositivo en que se resuelve el contrato (DGT V0483-16).

- ✓ La pérdida que se le produce a un contribuyente por las cantidades entregadas a una promotora, como anticipo de la compra de una construcción futura, si la promotora entra en concurso, solo se podrá deducir cuando el crédito resulte judicialmente incobrable, por declararlo así una resolución judicial, pudiendo tener en cuenta, además, cualquier otra circunstancia que pudiera poner de manifiesto la insolvencia del deudor. Dicha pérdida se integrará en la base general (DGT V3188-17).

- ✓ Si ha sufrido un robo y puede justificarlo, podrá imputar la pérdida correspondiente en la parte general de la base imponible por el valor de mercado de los elementos patrimoniales sustraídos. Si hubiera percibido una indemnización por este hecho, la pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición, minorado en el importe correspondiente a la depreciación que pudiera haber experimentado el elemento como consecuencia de su uso, y la indemnización percibida de la compañía aseguradora (DGT V0278-18).

- ✓ Cuando se suspende la cotización de unas acciones al titular, todavía no se le produce la pérdida patrimonial, siendo el momento de imputarla cuando se produzca la disolución con liquidación de la entidad (DGT V3193-17).

- ✓ Aunque son deducibles las pérdidas de transmisiones de elementos patrimoniales, no se computarán cuando se vuelvan a adquirir dichos elementos dentro del año siguiente a la fecha de venta. Esta pérdida podrá ser integrada cuando se produzca la venta posterior del elemento patrimonial.

- ✓ Lo mismo sucede cuando se transmiten acciones o participaciones con pérdidas, en ese caso no podrán computarse si se adquieren valores homogéneos dentro de los 2 meses anteriores o posteriores a la transmisión, un año si se trata de acciones o participaciones que no cotizan. Como en el caso anterior, la pérdida se integrará a medida que se transmitan los valores o las participaciones. Estas transmisiones, con independencia de que generen ganancias o pérdidas patrimoniales, deben ser también definitivas para que se puedan integrar las anteriores pérdidas, sin que se produzca la recompra en los plazos de 2 meses o de un año (DGT V1885-17).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Una accionista no puede computar una pérdida patrimonial como consecuencia de la baja de la inscripción de sus acciones si la entidad no ha sido disuelta y liquidada en el Registro Mercantil (DGT V0437-20).

3.11. Reducciones de la base imponible

Por un lado, se puede reducir la base imponible con las aportaciones a sistemas de previsión social, las realizadas a sistemas de previsión de personas con discapacidad o las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, en estos dos últimos casos cuando exista parentesco con la persona a favor de la que se realizan las aportaciones.

Por otro lado, también se puede reducir la tributación cuando se satisfacen anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, porque el importe de las mismas se lleva a tarifa de manera separada al resto de rentas.

Aportaciones a sistemas de previsión social

Recuerde que el importe máximo de las aportaciones a los sistemas de previsión social del propio contribuyente no puede superar el menor de los siguientes límites: 8.000€ (2.000€ a partir de 2021) o el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas. Si no se pudieran reducir las aportaciones del contribuyente o de la empresa en su totalidad por insuficiencia de base o por el límite porcentual, el importe restante podrá aplicarse a reducir la base imponible de los 5 ejercicios siguientes. En este caso, es importante solicitarlo en la declaración en la que se produce el exceso, reflejando los importes pendientes en el Anexo C.

A tener en cuenta

- ✓ Si su cónyuge no obtiene rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, u obteniéndolos son inferiores a 8.000€ anuales, usted podrá reducir su base imponible por las aportaciones que realice al sistema de previsión de su cónyuge, hasta un máximo de 2.500€ (1.000€ a partir de 2021). Estas aportaciones estarán exentas de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DGT V0572-18).

- ✓ Las aportaciones a sistemas de previsión social sujetas a los límites anteriores son las correspondientes a planes de pensiones, seguros concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, planes de pensiones de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia.

- ✓ Hay un límite adicional al anterior de 5.000€ para las primas aportadas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

- ✓ La reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad tienen un límite independiente del anterior. Si el

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

aportante es el propio discapacitado, la reducción máxima será de 24.250€. Si quienes aportan al patrimonio protegido son los padres del titular de dicho patrimonio, podrán reducir la base imponible con el límite individual de 10.000€ para cada uno de los aportantes, no pudiendo exceder de 24.250€ el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de una misma persona discapacitada. Los mismos límites se aplican a las aportaciones a patrimonios protegidos[17].

- ✓ Si en un ejercicio se solicitó reducir el exceso aportado en los 5 siguientes y en el posterior se rescata un plan de pensiones, con independencia de la tributación como rendimientos del trabajo de la prestación, se podrá imputar la reducción del exceso del ejercicio anterior respetando los límites establecidos (DGT V2055-17).

- ✓ No puede reducir la base imponible quién no ejerce la actividad por cuenta propia o ajena, de tal manera que una persona jubilada no puede minorar la base en las cantidades aportadas a una mutualidad de previsión social (DGT V2505-12).

Anualidades por alimentos a pagar por el consultante a favor de sus hijos

Cuando la cuantía de las anualidades es inferior a la base liquidable general, se lleva a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y, además, se incrementa el mínimo personal y familiar en 1.980€. No obstante, la aplicación de este precepto es incompatible con la del mínimo por descendientes en el mismo contribuyente.

A tener en cuenta

- ✓ El concepto de anualidades por alimentos constituye un concepto jurídico que se ha de interpretar atendiendo al tenor literal del convenio aprobado en sentencia de separación, y al sentido que las partes quisieron atribuir a sus cláusulas, comprendiendo todo lo que es indispensable para el sustento, como habitación, vestido, asistencia médica, educación e instrucción de los hijos (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de enero de 2017, Recurso nº 498/2015).

- ✓ La atribución del uso de la vivienda a favor del excónyuge nunca tendrá la consideración de pensión compensatoria a su favor, habida cuenta de que el artículo 90 del Código Civil diferencia ambos extremos, pensión y atribución del uso de vivienda (DGT V2041-16).

- ✓ La ausencia de resolución judicial sobre los pactos habidos en el convenio regulador suscrito por las partes, determina que el padre que satisface anualidades a su hijo no pueda aplicar las escalas estatal y autonómica separadamente de las anualidades y al resto de su base liquidable general (DGT V0409-15). No obstante, como se puede acordar el divorcio de mutuo acuerdo por los cónyuges, según el Código Civil, en convenio regulador formulado ante el Secretario Judicial o en escritura pública ante notario, también esto será válido a efectos tributarios para el tratamiento de la pensión compensatoria al cónyuge y de las anualidades por alimentos a los hijos. Por el contrario, si el acuerdo entre los cónyuges se realiza con la participación de un mediador, dado que no existe una equiparación normativa

[17] En el caso de aportaciones a patrimonios protegidos, el período para reducir el exceso de aportaciones será de 4 años, diferente del de 5 años establecido para los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

de dicho acuerdo a una decisión judicial, no resultará de aplicación el tratamiento especial de las anualidades (DGT V2295-18).

- ✓ En caso de separación o divorcio con la guarda y custodia compartida, el mínimo familiar se prorrateará entre los progenitores, independientemente de con quien convivan los hijos. En este caso, nadie puede aplicar el tratamiento especial de las anualidades. Si no es compartida la guarda y custodia, en principio, el mínimo por descendientes corresponderá por entero a la persona que la tenga, por ser con quien conviven. Sin embargo, desde 2015, como se equipara la convivencia a la dependencia económica, el cónyuge con el que no conviven, pero paga alimentos a los hijos por resolución judicial, podrá optar por la aplicación del 50% del mínimo por descendientes, al sostenerles económicamente o, alternativamente, por la aplicación del tratamiento especial de las referidas anualidades por alimentos (DGT V2576-18). En sentido contrario, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en sentencia de 8 de octubre de 2020, Recurso nº 715/2019, interpreta que los progenitores con custodia compartida que pagan anualidades por decisión judicial no pueden aplicar estos incentivos simultáneamente, pero sí alternativamente. Es decir, pueden aplicarse el mínimo prorrateado, y las especialidades por alimentos durante la parte del ejercicio en la que no ejerce la custodia, porque le corresponde al otro progenitor.

- ✓ Mientras exista la obligación de pagar la pensión de alimentos a favor de los hijos, será posible aplicar estas especialidades, independientemente de la edad que aquellos tengan (DGT V2283-17).

3.12. Integración y compensación de rentas

Renta del ahorro

- ✓ La componen los rendimientos del capital mobiliario, con excepción de los que hemos denominado atípicos, y las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones. Forman dos compartimentos con limitaciones para la compensación entre ellos.

- ✓ Si el saldo de los rendimientos positivos y negativos del capital mobiliario que se integran en la base imponible del ahorro es negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que conforman el otro componente de la base imponible del ahorro, con el límite del 25% de dicho saldo positivo. Si tras dichas compensaciones quedase saldo negativo, su importe se compensará en los 4 años siguientes.

- ✓ Si el saldo de la integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales que forman parte de la base imponible del ahorro es negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo del otro componente de la base imponible del ahorro, los rendimientos de capital mobiliario, con el límite del 25% de dicho saldo positivo. Si tras dichas compensaciones quedase saldo negativo, su importe se compensará en los 4 años siguientes.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Si en la declaración individual de un año se ha determinado un saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales que puede ser compensado en los años siguientes, puede efectuarse la compensación en una declaración conjunta de esos ejercicios. Si se realiza en una declaración conjunta, se efectuará con los saldos positivos resultantes de ese tipo de declaración, con independencia de quién sea el contribuyente que los originó (Informa AEAT 137232).

Renta general

- ✓ En la renta general se integran 2 compartimentos con alguna limitación para la compensación entre ellos: por una parte, los rendimientos -excepto los que van a la base del ahorro- y las imputaciones de renta y, por otra, las ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de transmisiones.

- ✓ Si tiene un saldo negativo procedente de ganancias y pérdidas que no derivan de transmisiones, puede restarse del saldo positivo de los rendimientos que van a la base general, con un máximo del 25% de este. Si la compensación de rendimientos e imputaciones de renta arroja un saldo negativo, este podrá compensarse sin límite con el positivo de las ganancias y pérdidas que no procedan de transmisiones.

- ✓ El saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales que no proceden de transmisiones, pendientes de compensación a 1 de enero de 2020, se puede compensar, en primer lugar, con las ganancias que no provengan de transmisiones y, lo que reste, con el saldo positivo de los rendimientos de la base general, pero con el límite del 25% de estos.

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de enero de 2021, nº 71/2021 interpreta que la ganancia o pérdida patrimonial generada en la amortización de parte del capital pendiente de un préstamo hipotecario, constituido en moneda extranjera, que se origina como consecuencia de la diferencia del tipo de cotización con el que fue fijado inicialmente el préstamo, debe integrarse en la base general del impuesto y no en la base del ahorro, en contra del criterio administrativo existente.

3.13. Mínimos personales y familiares

Los aplicables en esta declaración son los siguientes:

	€
Mínimo personal	5.550
> 65 años o ascendiente > 75 años/discapacitado	1.150
> 75 años o ascendiente > 75 años	2.550
Primer hijo	2.400
Segundo hijo	2.700
Tercer hijo	4.000
Cuarto hijo y siguientes	4.500
Por cada hijo < 3 años	2.800
Descendiente fallecido	2.400

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Ascendiente fallecido	1.150
Discapacidad < 65%	3.000
Discapacidad < 65% y movilidad reducida	6.000
Discapacidad > 65%	12.000
Incremento por anualidades por alimentos	1.980

A tener en cuenta

- ✓ El concepto de "rentas" referido al requisito de "no tener rentas anuales superiores a 8.000€", referente a los mayores de 65 años, a efectos de los datos a reflejar en el modelo 145 y, también, para el cómputo de los mínimos familiares, es la suma algebraica de los rendimientos netos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas, así como de imputaciones de rentas y de ganancias y pérdidas patrimoniales anuales, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Los rendimientos se computan por el importe neto, ya deducidos gastos, pero sin aplicar las reducciones correspondientes, excepto la de rendimientos del trabajo (por irregularidad) que, en este caso, se aplica antes de deducir los gastos, entre los que se deducirán también 2.000€ o las cuantías incrementadas por discapacidad (DGT V0624-18).

- ✓ Se asimila a los tutelados con los descendientes, y la convivencia a la dependencia económica. Por tanto, será posible aplicar el mínimo por descendientes en el caso de tutela de un tío anciano ingresado en un centro especializado. Asimismo, si el tío reúne el requisito de discapacidad, también se podrá aplicar el mínimo por discapacidad, y todo ello si no supera 8.000€ de rentas anuales y, en caso de tenerla mayor de 1.800€, que no presente declaración (DGT V1517-18).

- ✓ En el caso de una pareja de hecho que convive con su hija menor de edad, el mínimo por descendientes se distribuye entre los padres por partes iguales, aun cuando uno de ellos tribute conjuntamente con la hija. No podrán aplicar el mínimo si la hija obtiene rentas anuales, excluidas las exentas, mayores de 8.000€ o, no siendo así, presente declaración con rentas superiores a 1.800€ (DGT V2597-16).

- ✓ Un contribuyente que vive con sus padres, los cuales declaran en conjunta, con unos rendimientos del trabajo el padre de 18.000€ y la madre de menos de 1.800€, puede aplicarse el mínimo por ascendientes por la madre (DGT V3140-17).

- ✓ A efectos de la aplicación del mínimo por discapacidad de descendientes, la acreditación de que los hijos necesitan ayuda de terceras personas se efectúa mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO), o el órgano competente de la Comunidad Autónoma en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación de la misma, cuyo ámbito competencial se corresponde con los servicios sociales (DGT V3342-19).

- ✓ La aplicación del mínimo por descendientes sí es posible cuando el hijo, menor de 25 años, realiza estudios en el extranjero, si se cumplen el resto de requisitos, porque se asimila la convivencia a la dependencia económica del progenitor (DGT V0544-20).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

3.14. Tarifas

Escala general del impuesto para determinar la cuota íntegra estatal (la cuota íntegra total se conformará, además, con la cuota íntegra autonómica en función de la tarifa aplicada por cada una de las Comunidades de régimen común):

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Escala aplicable a las rentas del ahorro (existe una tarifa autonómica igual para todas las Comunidades de régimen común):

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	9,50
6.000,00	570	44.000	10,50
50.000,00	5.190	En adelante	11,50

3.15. Deducciones

Por inversión en vivienda habitual

Si durante 2020 ha satisfecho cantidades por una vivienda que adquirió antes de 1 de enero de 2013, podrá deducir en general el 15% de las cantidades satisfechas con una base máxima de deducción de 9.040€ (límite máximo por contribuyente y declaración), siendo la cuantía de la deducción estatal el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 7,5% (la parte autonómica de la deducción, salvo que la Comunidad haya establecido otro porcentaje, será también del 7,5%).

La normativa del Impuesto define el concepto de vivienda habitual a efectos de la aplicación de esta deducción, exigiendo, para que la vivienda tenga la consideración de habitual, que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de 12 meses contados a partir de la fecha de adquisición. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, basándose en una consulta de la Dirección General de Tributos, interpreta que, aunque el contribuyente no pueda demostrar que habita la vivienda en los 12 meses posteriores a su adquisición, nada impide que pueda aplicar la deducción en el ejercicio en el que efectivamente haya ocupado la vivienda (nº de Recurso 462/2015, de 21 de diciembre de 2016).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ Si tiene derecho a la aplicación de la deducción, pero en 2020 no percibe rentas que le obliguen a presentar la declaración, no tendrá que presentarla, manteniendo su derecho a deducir en los ejercicios siguientes en los que, nuevamente, esté obligado a presentar declaración por el Impuesto (DGT V0490-19).

- ✓ Cuando se cancela el préstamo hipotecario tras la enajenación de la vivienda habitual, esas cantidades no se consideran como pago destinado a la adquisición de la vivienda, en la medida en que ya se ha vendido. En estos casos, a efectos de la determinación de la base de la deducción, solo se han de tener en cuenta las cantidades satisfechas con anterioridad al día de la venta (DGT V2711-14).

- ✓ En caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, tiene derecho a aplicarse el 100% de la deducción. La aplicación de la deducción en relación con la parte del inmueble que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere, estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual (Resolución del TEAC, de 1 de octubre de 2020, nº 561/2020).

- ✓ Siguiendo el criterio del TEAC, hay que reconocer el derecho a la deducción del 100% de las cantidades invertidas en vivienda habitual cuando la misma se adquirió en plena propiedad por los cónyuges en proindiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de los cónyuges y de sus hijos, se produce involuntariamente la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de los cónyuges (DGT V1568-17).

- ✓ Un contribuyente que dedujo por cuenta vivienda en el año 2011, adquirió la vivienda en 2012 aplicando en ese ejercicio el saldo de la cuenta, pero no declaró, puede deducirse por el régimen transitorio (DGT V0184-17).

- ✓ Un contribuyente adquirió su vivienda habitual en 2007, residiendo en ella hasta 2011 y habiéndose aplicado la deducción por adquisición de vivienda en esos años. En 2012 dejó de residir en la misma y la alquiló durante un tiempo, habiendo vuelto a residir, de manera habitual, con posterioridad. El contribuyente podrá deducirse nuevamente por las cantidades que satisfaga cuando vuelva a residir en ella, desde el primer año en el que lo haga, si bien dicha deducción queda condicionada a que se vuelva a cumplir el plazo de 3 años de residencia (DGT V0330-18).

- ✓ Si adquirió la vivienda habitual mediante préstamo hipotecario, y ahora tiene pensado constituir uno nuevo en mejores condiciones y cancelar el anterior, podrá seguir aplicando la deducción por las cuantías satisfechas por el nuevo préstamo (DGT V2872-15).

- ✓ Tenga en cuenta que forman parte de la base de deducción los importes satisfechos por seguros de vida o por seguros de hogar en la medida en que sean obligatorios según las

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

condiciones de contratación establecidas por el prestamista. Además, en lo que se refiere al seguro de hogar, si no está entre las condiciones exigidas por el acreedor, solo será deducible la parte de la prima correspondiente a determinados daños como incendio, explosión, tormenta, etc., exigidos por la normativa hipotecaria, pero para ello sería preciso obtener un certificado de la entidad aseguradora donde se desglose dicha cuantía (DGT V2533-14).

- ✓ También constituirán base de la deducción por adquisición de vivienda los gastos de abogado, procurador, etc. incurridos en la demanda para anular la cláusula suelo del préstamo utilizado en la financiación de dicha vivienda (DGT V0237-15).

- ✓ Para determinar la base de deducción por un contribuyente, que se esté deduciendo tanto por las cantidades pagadas por la actual vivienda de su excónyuge e hijos comunes, como por su nueva vivienda, adquirida antes de 2013, deben tenerse en cuenta las cantidades invertidas en la vivienda anterior en la medida que hubiesen sido objeto de deducción. Dado que la deducción por la anterior vivienda se continúa practicando año a año, simultaneándose con la inversión en la nueva vivienda, la base de deducción por esta última debe calcularse cada año teniendo en cuenta las cantidades que por la vivienda antigua se deduzcan ese año y se hayan deducido en años anteriores, de tal forma que no podrá deducirse por lo invertido en la nueva hasta que no supere la base de deducción de la anterior, considerando la base de deducción del propio ejercicio (DGT V0282-11).

- ✓ El bajo consumo de electricidad no constituye prueba suficiente para impedir la aplicación de la deducción, si el contribuyente justifica debidamente el carácter habitual de la vivienda (TEAR de la Comunidad Valenciana Reclamación nº 46-09791-2016, de 25 de noviembre de 2016 y sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 31 de enero de 2019, Recurso nº 477/2017). Tampoco constituye prueba suficiente el empadronamiento para aplicar la deducción (DGT V0204-19).

- ✓ Es posible la deducción por las cantidades pagadas a una cooperativa de viviendas, en concepto de arrendamiento con opción de compra, siempre que se hubiera iniciado el pago y comenzado a deducir antes de 2013, por asimilación a la deducibilidad de las cantidades pagadas al promotor para la construcción de la vivienda, según la interpretación del Tribunal Supremo en sentencia de 13 de marzo de 2019, Recurso nº 1101/2017.

Por alquiler de vivienda habitual

Solo podrán aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento antes del 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por dicho alquiler y hubieran tenido derecho a la deducción. La cuantía deducible es el 10,05% de las cantidades satisfechas en el período impositivo siempre que la base imponible sea inferior a 24.107,20€[18].

[18] Cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20€ anuales: la base máxima de deducción será de 9.040€ menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20€ anuales.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

A tener en cuenta

- ✓ No se pierde el derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual si el contrato es objeto de una prórroga, siempre que se mantenga la vigencia del contrato de arrendamiento (DGT V2966-16).

- ✓ Tampoco se pierde el derecho a la deducción por alquiler si se suscribe un nuevo contrato de arrendamiento con el mismo arrendador al finalizar el período contractual anterior (DGT V0679-18), ni si se suscribe un nuevo contrato con el nuevo propietario del piso que lo adquirió al anterior arrendador, en las mismas condiciones que tenía el anterior contrato (DGT V2034-17). Asimismo, se permite deducir cuando se suscribe nuevo contrato con el cónyuge del anterior arrendador (DGT V2191-19).

- ✓ Aunque los dos integrantes de una pareja paguen el alquiler de su vivienda habitual, la deducción solo será aplicable por el firmante del contrato (DGT V1954-18).

- ✓ Forman parte de la base de deducción, además del importe del alquiler, los gastos y tributos que corresponda satisfacer al arrendador en su condición de propietario de la vivienda y que, según las condiciones del contrato de arrendamiento, le sean repercutidos al arrendatario, tales como las cuotas de la Comunidad de Propietarios o el IBI. No forman parte de la base de deducción la tasa de basuras, los gastos de suministros y el importe de la fianza. Tampoco forman parte de la base de deducción las cantidades satisfechas a una agencia inmobiliaria que facilita el inmueble arrendado, ni el coste del aval bancario satisfecho (DGT V0110-18).

Por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Los contribuyentes podrán deducirse el 30% de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, pudiendo aportar conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

A tener en cuenta

- ✓ La base máxima de deducción será de 60.000€ anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

- ✓ No formarán parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando, respecto de tales cantidades, el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente.

- ✓ Para tener derecho a esta deducción es necesario que la entidad, cuyas acciones o participaciones se adquieren, tenga la forma jurídica de SA, SRL, SAL o SRL; las acciones no estén admitidas a negociación en ningún mercado organizado; que ejerza una actividad económica contando para ello con medios personales y materiales; y que el importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no sea superior a 400.000€ al inicio del período impositivo en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Por inversión de beneficios

Podrán aplicarla los contribuyentes que realicen actividades económicas cuando cumplan los requisitos del régimen de empresas de reducida dimensión.

A tener en cuenta

- ✓ El incentivo consiste en una deducción en general del 5% de los rendimientos netos del ejercicio que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, siendo del 2,5% cuando el contribuyente hubiera iniciado la actividad y hubiera tenido derecho a reducir el rendimiento neto por ello o cuando se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla en las que hubiera aplicado la deducción.

- ✓ La inversión se entiende realizada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales y la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectué la inversión. Dicha inversión se debe realizar en el año en que se obtienen los beneficios o en el siguiente.

- ✓ El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas.

- ✓ Esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones en Canarias y con la Reserva para Inversiones en Canarias.

Donativos a fundaciones y asociaciones y a partidos políticos

A continuación, recogemos los porcentajes con derecho a deducción en la cuota:

Fundaciones que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente			10%
Asociaciones declaradas de utilidad pública no incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002			10%
Entidades e instituciones previstas en la Ley 49/2002 (salvo programas prioritarios)	Límite 10% BL	Primeros 150€	80%
		Resto	35% (40% en caso de donación habitual[19])
Entidades e instituciones previstas en la Ley 49/2002 que destinen las cantidades a la realización y desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo	Límite 15% BL	Primeros 150€	85%
		Resto	40% (45% en caso de donación habitual)
Por las cuotas de afiliación a partidos políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores	Límite base deducción 600€		20%

[19] Se aplica el porcentaje incrementado cuando en los 2 períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción a favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Si un matrimonio está casado en régimen de gananciales, aunque los donativos realizados se hayan imputado por las entidades beneficiarias al 100% a uno solo de los cónyuges, corresponderá aplicar la deducción al 50% por cada uno (DGT V1414-10).

Por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial

Los contribuyentes tienen derecho a una deducción en la cuota del 15% del importe de las inversiones o gastos que realicen por los siguientes conceptos:

- ✓ La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada en el extranjero para su introducción en nuestro país, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español, y dentro del patrimonio del titular, durante al menos 4 años.

- ✓ La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

- ✓ La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco.

3.16. Tributación conjunta

Con carácter general, la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar pueden optar por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. En esta modalidad de tributación, las rentas de cualquier tipo obtenidas por todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar se someterán a gravamen acumuladamente, y todos quedarán sometidos al impuesto conjunta y solidariamente, de forma que la deuda tributaria resultante de la declaración, o la descubierta por la Administración, podrá ser exigida en su totalidad a cualquiera de ellos.

Opción por tributar de manera conjunta

Pueden optar por la tributación conjunta las familias integradas por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

de los padres, vivan independientes de éstos. También los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada[20].

A tener en cuenta

- ✓ La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

- ✓ Tenga en cuenta que la opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad una vez finalizado el plazo de declaración. Por tanto, si se presentó declaración conjunta y se olvidó incluir una renta, se debe presentar autoliquidación complementaria conjunta, aunque resulte más gravoso que tributar de forma individual (DGT V1585-15).

- ✓ Sin embargo, en contra de esta interpretación se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en sentencia de 28 de noviembre de 2018, Recurso nº 62/2018, admitiendo que, si bien en principio la opción de tributación ejercida por el contribuyente al presentar su autoliquidación le vincula para el futuro, cuando existe un error en la formación de la voluntad no imputable al contribuyente y debidamente acreditado, sí cabe la posibilidad de modificar la opción de tributación. Así, se concluye que es posible cambiar la opción por la tributación conjunta si terminado el plazo de declaración se perciben atrasos que la hacen menos rentable.

- ✓ En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria (DGT V2702-15).

- ✓ Una pareja de hecho, sin vínculo matrimonial, no configura unidad familiar a los efectos del IRPF. Solo un miembro de la pareja podrá formar unidad familiar con los hijos, a los efectos de presentar declaración conjunta, teniendo el otro que declarar de forma individual. Sea como sea la convivencia, en ningún caso pueden presentar 2 declaraciones conjuntas (DGT V0025-15).

- ✓ En caso de separación matrimonial en la que se atribuye la guarda y custodia compartida de los hijos menores de edad del matrimonio, solo uno de los progenitores podrá formar unidad familiar con los hijos, a los efectos antes indicados de presentar declaración conjunta, teniendo el otro que declarar de forma individual (DGT V3615-15).

- ✓ La declaración conjunta se debe presentar en la Comunidad Autónoma donde resida el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable.

[20] En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, formarán unidad familiar a estos efectos el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Si alguno de los miembros de la unidad familiar fallece durante el año, los restantes miembros de la unidad familiar pueden optar por tributar individualmente cada uno de ellos o tributar individualmente el fallecido y conjuntamente los demás miembros.

Reglas de la tributación conjunta

Se aplican en general las reglas de la tributación individual por lo que, en principio, no se pueden multiplicar los límites cuantitativos por el número de miembros de la unidad familiar, y se acumulan las rentas de todos los miembros de la familia. No obstante, los límites de las aportaciones a sistemas de previsión social se aplican individualmente para cada contribuyente, aunque presenten declaración conjunta.

A tener en cuenta

- ✓ Es interesante saber que se pueden compensar partidas negativas de cualquier miembro de la unidad familiar que se hubieran consignado en anteriores declaraciones, hayan sido conjuntas o individuales. Por el contrario, las partidas negativas reflejadas en una declaración conjunta, en los siguientes años solo pueden ser compensadas en declaración individual por el contribuyente al que correspondan.

- ✓ En declaración conjunta, sean los que sean los miembros de la unidad familiar, el mínimo personal es de 5.550€.

- ✓ En esta modalidad se aplican reducciones especiales: 3.400€ en las familias con 2 cónyuges y 2.150€ en familias monoparentales.

- ✓ La devolución del IRPF de los contribuyentes casados en régimen de gananciales es un derecho de crédito que tiene carácter ganancial, independientemente de que se haya presentado declaración conjunta o individual. Ello supone que, si uno de los cónyuges fallece antes de que se haga efectiva la devolución, el cónyuge supérstite tiene derecho al cobro del 50% de la misma, dado que se ha generado un derecho de carácter ganancial (DGT V0223-15).

3.17. Impuestos negativos

Deducción por maternidad

Las mujeres con hijos menores de 3 años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, pueden minorar la cuota del Impuesto hasta en 1.200€ anuales por cada hijo menor de 3 años, con el límite, también por cada hijo, de las cotizaciones y cuotas totales (sin tener en cuenta bonificaciones) a la Seguridad Social devengadas en el período impositivo después del nacimiento.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Las madres con derecho a la aplicación de esta deducción pueden deducir 1.000€ adicionales (83,33€/mes completo de guardería) cuando hubieran satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de 3 años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, actuando como límite la menor de 2 cantidades: la cotización a la Seguridad Social o el importe anual del gasto en guardería no subvencionado. Dicha deducción, aunque se trata de un impuesto negativo (se paga al contribuyente con la declaración del IRPF aunque no se le haya retenido) no se puede obtener por adelantado.

A tener en cuenta

- ✓ Una madre con derecho a la deducción por maternidad que ha entrado en un ERTE por el que se suspende el contrato de trabajo, adquiriendo la condición de desempleada, perderá el derecho a la deducción por los meses en que dure el ERTE. En caso de ERTE de reducción de jornada no se pierde el derecho, pues la madre continúa realizando una actividad por cuenta ajena.

- ✓ Cuando se tenga derecho al incremento de la deducción de maternidad por gastos de la custodia del hijo menor de 3 años en guarderías o centros educativos autorizados o cuando el importe de los pagos anticipados de la deducción por maternidad percibidos sea inferior al de la deducción correspondiente, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración de Renta.

- ✓ Si se pierde el derecho al abono anticipado de la deducción por maternidad, debe comunicarlo a la Administración tributaria a través del modelo 140, en el plazo de los 15 días naturales siguientes a aquel en que se hubiera producido el incumplimiento.

- ✓ Cuando el importe de los pagos anticipados percibidos sea superior al de la deducción por maternidad y no se tenga derecho al incremento, no es preciso que los contribuyentes no obligados a declarar procedan al suministro de información adicional a la realizada en la solicitud del abono anticipado de esta deducción y, en su caso, en la comunicación de variaciones que afecten a dicho abono anticipado, puesto que la Administración tributaria, al disponer de los antecedentes precisos y de los datos necesarios, procederá a efectuar de oficio la regularización que, en cada caso, proceda.

- ✓ Si una madre trabajadora por cuenta ajena trabaja el 92% de la jornada, con cotización a la Seguridad Social o mutualidad, tendrá derecho a la aplicación de la deducción por maternidad un mes en el que ha trabajado del día 1 al 20. Como el requisito de cotización a la Seguridad Social se entiende cumplido cuando se cotice cualquier día del mes, el mes que estuvo dada de alta del 1 al 20 se cumple el requisito, si bien la deducción tiene como límite lo cotizado de manera íntegra, sin tener en cuenta las bonificaciones (DGT V5251-16).

- ✓ En relación con la compatibilidad entre la exención del cheque guardería y la deducción por guarderías, solo los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción (DGT V0156-19).

- ✓ No se puede aplicar la deducción una madre cuando, agotada la baja por maternidad, pasa a disfrutar de una excedencia por cuidado de hijos ya que, para disfrutar de este incentivo, es necesario realizar una actividad por cuenta propia o ajena. Durante la excedencia deja de

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

realizarse una actividad por cuenta ajena y de cumplirse los requisitos para disfrutar de la deducción por maternidad (DGT V3236-15). Tampoco tendrá derecho a aplicar la deducción la madre que se encuentre en situación de incapacidad (DGT V0216-07).

- ✓ El ejercicio de una actividad no implica necesariamente la percepción de ingresos y, por tanto, a los efectos de la deducción por maternidad, basta con el alta en el régimen correspondiente de Seguridad Social sin que la interesada deba efectuar ninguna justificación adicional, siendo la Administración quien debe acreditar que se está ante un alta formal que no se corresponde con ninguna actividad efectiva (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 24 de febrero de 2016).

- ✓ La determinación de los hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realiza de acuerdo con la situación el último día de cada mes, por lo que el mes en el que ha nacido el hijo se computa por entero (DGT V2992-11).

- ✓ En el caso de matrimonio de dos mujeres, cuando ambas tienen derecho a la deducción, podrán prorratearla entre ambas (DGT V3245-19).

Por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo

Para aquellos ascendientes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena y que formen parte de una familia numerosa conforme a lo dispuesto en la Ley 40/2003, o para aquellos ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial, con 2 hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tengan derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, se puede aplicar una deducción de hasta 1.200€ anuales (2.400€ si se trata de familia numerosa de categoría especial).

Se amplía la cuantía de la deducción en 600€ adicionales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda (3 hijos la general y 5 la especial).

Además, el contribuyente puede deducir 1.200€ anuales (100€/mes) por su cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que este último no perciba rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€, ni genere el derecho a la aplicación de las deducciones por descendiente o ascendiente con discapacidad.

A tener en cuenta

- ✓ Si un contribuyente con derecho a la deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo, ha estado en ERTE en 2020, eso no incide en la aplicación de la deducción, ya que también tienen derecho a ella los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo. También tendrá derecho si es un empresario o profesional que ha recibido, durante 2020, la ayuda por cese en algún momento.

- ✓ La normativa reguladora del impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre la deducción por familia numerosa y la deducción por descendiente discapacitado. Por tanto, ambas deducciones son compatibles, siempre que se disponga de los justificantes necesarios (título reconociendo la condición de familia numerosa y certificación del órgano administrativo competente sobre el grado de minusvalía).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Si el importe de los pagos anticipados de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo percibidos por un contribuyente no obligado a declarar fuese inferior al de la deducción correspondiente, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración por el IRPF.

- ✓ Si es progenitor de una familia numerosa, no está obligado a presentar la declaración del IRPF y ha percibido de forma anticipada esta deducción, deberá regularizar su situación tributaria cuando el importe percibido por la deducción no se corresponda con el de su abono anticipado, mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso. Para ello se debe presentar el modelo 122 en el plazo comprendido entre la fecha en que los pagos anticipados se hayan percibido de forma indebida hasta que finalice el plazo para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que se percibieron dichas cuantías (DGT V0084-18).

- ✓ Tendrá derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa, siempre que concurran todos los requisitos, un contribuyente casado que tiene un hijo con la mujer actual, y que debe abonar pensión por alimentos a dos hijos de anteriores parejas, sin que tenga la guardia y custodia de estos últimos (DGT V1515-18).

- ✓ La deducción por familia numerosa podrá ser aplicada con independencia de que el progenitor presente declaración individual o conjunta (DGT V2038-17).

3.18. Regímenes especiales

Régimen de atribución de rentas

Tienen la consideración de entidades sometidas al régimen especial de atribución de rentas las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades[21], las herencias yacentes, las comunidades de bienes, incluidas las comunidades de propietarios, y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

A tener en cuenta

- ✓ Cuando una comunidad de vecinos recibe una subvención, esta ayuda se atribuye a quien ostente la condición de propietario de cada piso o local en el momento de cobro de la misma, en función de su coeficiente de participación en el edificio (DGT V2725-18).

- ✓ Es compatible la realización de una actividad profesional por parte de uno de los comuneros con el cálculo del rendimiento a través del método de estimación objetiva de la comunidad de bienes. La aplicación del método de estimación objetiva en sede de la comunidad deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes (DGT V2009-08).

[21] Tributan en el Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil. Se excluyen del ámbito mercantil y, por tanto, no son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles constituidas bajo el paraguas de la Ley 2/2007, de 15 marzo, de Sociedades Profesionales (BOE de 16 de marzo).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Una comunidad de gastos no está obligada a presentar la Declaración Informativa de las Entidades en Atribución de Rentas, modelo 184 (DGT V1415-18).

Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

Si en 2020 ha adquirido la residencia fiscal en España, como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por un contrato de trabajo o para administrar una entidad con una participación inferior al 25%, podrá optar por tributar conforme a las reglas de los no residentes con ciertas especialidades, siempre que concurran determinados requisitos.

Por aplicación de este régimen especial, tributan los primeros 600.000€ de renta del trabajo al 24% y, a partir de ese umbral, al 45%. Por el resto de rentas, se tributará al tipo que corresponda según la fuente de la que procedan.

A tener en cuenta

- ✓ El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial debe realizarse mediante la presentación del modelo 149, en el plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad laboral.

- ✓ Los contribuyentes acogidos a este régimen deben presentar su declaración por el IRPF a través del modelo 151, en el lugar y plazo establecidos para la presentación de las declaraciones de Renta con carácter general.

- ✓ Si ha ejercitado la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español y su empresa le ha incluido en el modelo 111 de retenciones por error, la empresa no tendrá que rectificar los modelos ya presentados, sino que la situación se regularizará ahora, a través de la presentación de la declaración de Renta del propio empleado (DGT V0083-19).

- ✓ Cuando el contribuyente rescinda voluntariamente su relación laboral con la intención de, una vez finalizado el plazo de no competencia postcontractual, iniciar una nueva relación laboral, ello no constituye causa de exclusión del régimen (DGT V2792-19).

- ✓ Los trabajadores acogidos a este régimen pueden aplicar las exenciones de las retribuciones en especie en los mismos términos que el resto de trabajadores (DGT V0589-20).

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

El impuesto de salida (“exit tax”) pretende gravar la ganancia patrimonial "latente" que se haya generado por la titularidad de acciones o participaciones del contribuyente que pierda tal condición por el cambio de residencia, aunque todavía no se haya materializado dicha ganancia al no haber sido transmitidas dichas acciones o participaciones.

Para la aplicación de este régimen es necesario que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias: que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000€, o que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto el porcentaje de participación en la entidad sea superior al

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de un millón de euros.

- ✓ Si se ha trasladado en 2020 a un país miembro de la Unión Europea, podrá optar por beneficiarse de un tratamiento fiscal ventajoso, que consiste en liquidar la ganancia patrimonial únicamente si durante el período de los 10 años siguientes se produce alguna de estas circunstancias: se transmiten inter vivos las acciones o participaciones, o se pierde la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea. Esta opción deberá ejercitarse a través del modelo 113, en el plazo comprendido entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de declaración del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tenga tal condición como consecuencia del cambio de residencia.

- ✓ Si el traslado es a Suiza se aplicarán las mismas especialidades que en caso de traslado a un país miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como consecuencia del Acuerdo sobre Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea y sus Estados Miembros y la Confederación Suiza de 21 de junio de 1999 (DGT V2959-19).

3.19. Normativa Autonómica en 2020[22]

A continuación, enumeramos las nuevas normas emanadas de las Comunidades Autónomas en 2020, que han aprobado en el ejercicio de su capacidad normativa:

Andalucía

- Aprueba la tarifa autonómica con tipos del 9,5 al 24,3 por 100 (antes 10-25,50). Además, ya tiene aprobadas la tarifa para los años 2021 y 2022.

- Deducción, con vigencia exclusiva para el año 2020, del 15 por 100, con el límite de 500€, de las cantidades donadas al Servicio Andaluz de Salud, por la lucha contra el Covid-19.

Asturias

- 100€ por cada hijo nacido o adoptado cuando el menor conviva con el declarante en alguna zona rural en riesgo de despoblación.

- 1.000€ para los contribuyentes que residan en zonas rurales en riesgo de despoblación que comiencen el ejercicio de una actividad en Asturias por cuenta propia o ajena.

- Hasta 50€ por el importe de los abonos de transporte público adquiridos por contribuyentes que residan en zonas rurales en riesgo de despoblación.

Illes Balears

[22] Para conocer las deducciones autonómicas aplicables en 2020 en todas las CCAA, consultar "Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2020", REAF.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Deducción del 25 por 100, con límite de 1.200€ de las donaciones a favor de determinadas entidades de mecenazgo.

Canarias

- Aprueba la tarifa autonómica con tipos del 9 al 26 por 100 (antes 9-24), añadiendo un nuevo tramo de 90.000,01 a 120.000€.

- Disminuye el porcentaje de la deducción por las donaciones a entidades sin ánimo de lucro, por los primeros 150€, pasando a ser del 20 por 100 (antes 37,5 por 100).

- Se suprime la deducción por rendimientos del capital inmobiliario por el arrendamiento de vivienda habitual del arrendatario, cuando era retribuido a precios con sostenibilidad.

Cantabria

- Suprime la deducción por ayuda doméstica.

- 100€ por nacimiento o adopción de hijos por contribuyentes con bases liquidables inferiores a 31.485€.

- Deducción del 20 por 100 para los arrendatarios de viviendas situadas en zonas de Cantabria en riesgo de despoblamiento.

- Deducción del 50 por 100 de los rendimientos del capital inmobiliario por los arrendadores que vivan en la misma zona de Cantabria de despoblamiento en que radique la vivienda ofrecida en alquiler.

- Deducción del 30 por 100 por gastos de guardería cuando se resida en una zona rural de Cantabria en riesgo de despoblamiento.

- Deducción de 500€ por los gastos del traslado de la residencia habitual a una zona de Cantabria en riesgo de despoblamiento.

- Deducción de 1.000€ por contribuyentes menores de 35 años que fijen su residencia habitual en una zona de Cantabria en riesgo de despoblamiento.

- Deducciones del 20, 50 y 25 por 100 de las inversiones o donaciones a entidades que formen parte de la Economía Social establecidas en Cantabria.

Castilla-La Mancha

- Deducción del 15 por 100 de las donaciones de bienes que se encuentren inscritos en el Inventario del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha y a favor de determinadas entidades.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Deducción del 15 por 100 de las cantidades destinadas a la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha.

- Deducción del 15 por 100 de las cantidades donadas para fines culturales establecidos en la ley de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha a favor de determinadas entidades.

Cataluña

- Aumenta, con efectos 1 de enero de 2020, la progresividad de la tarifa.

- Aumenta, con efectos 1 de enero de 2020, el mínimo personal hasta 6.105€, para los contribuyentes con rentas bajas.

- Deducción, con efectos 1 de enero de 2020, para los contribuyentes obligados a presentar la declaración por tener dos o más pagadores.

Extremadura

- Se modifica la deducción por cuidado de hijos de hasta 14 años. En concreto, se podrán deducir el 10 por 100 de las cuantías satisfecha por cuidados de hijos, con un límite máximo de 400€.

Galicia

- Deducción del 15 por 100, con un límite de 9.000€ por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas.

- Deducción de hasta 150€ del coste de honorarios para la obtención del certificado que justifique el salto de letra en la calificación energética del inmueble.

- Deducción por las ayudas y subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia. El importe es el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen de la subvención o ayuda a la base liquidable.

Región de Murcia

- Aprueba la tarifa autonómica con tipos del 9,8 al 23,10 por 100 (antes 9,90 al 23,30). Además, ya tiene aprobadas tarifas para los años 2021 y 2022.

- Se amplía hasta el 50 por 100 el porcentaje de la deducción por donativos destinados a la investigación biosanitaria, actividades culturales y deportivas.

- Deducción de 100€ para contribuyentes discapacitados.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Deducción del 20 por 100 por conciliación, con el límite de 400€, de las cotizaciones satisfechas al Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social.

- Deducción de 600€ por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años o personas con discapacidad.

La Rioja

- Aprueba la tarifa autonómica con tipos del 9 al 27 por 100 (antes 9,5 al 25,5).

- Deducción del 10 por 100, con límite de 300€, por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años, aumentando la deducción al 20 por 100, con límite de 400€, si la vivienda se encuentra situada en un pequeño municipio.

- Deducción del 15 por 100 por adquisición de bicicletas de pedaleo no asistido, con un límite de 50€ por vehículo y, a su vez, de dos vehículos por unidad familiar.

- Deducción del 15 por 100, con el límite de 300€, de los gastos para el cuidado de ascendientes o descendientes como consecuencia del resultado positivo de los mismos en pruebas de Covid-19 o por haber permanecido en cuarentena.

Comunidad Valenciana

- Se suprime, con efectos 2019, el requisito relativo a la obligación del contribuyente, como arrendatario, de presentar la correspondiente autoliquidación de TPO por el contrato de arrendamiento.

- Deducción de la cantidad que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen general autonómico sobre la cuantía de las cantidades procedentes de las ayudas públicas concedidas a los trabajadores afectados por un ERTE.

- Deducción de la cantidad que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen general autonómico sobre la cuantía de las cantidades procedentes de las ayudas públicas para la adquisición o electrificación de bicicletas urbanas y vehículos eléctricos de movilidad personal.

- Deducción del 20 por 100 para los primeros 150€ y el 25 por 100 del valor restante para las donaciones dirigidas a financiar programas de investigación, innovación y desarrollo científico o tecnológico en el campo del tratamiento y prevención de las infecciones producidas por el Covid-19.

- Deducción del 20 por 100 para los primeros 150€ y el 25 por 100 para el importe restante de las donaciones para contribuir a la financiación de los gastos ocasionados por la crisis sanitaria.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

4. Gestión del impuesto

En cuanto al modelo de declaración del ejercicio 2020, la situación de emergencia sanitaria provocada por el Covid-19, junto con la prórroga de los Presupuestos Generales del Estado de 2018, ha supuesto que no se hayan producido novedades destacables desde el punto de vista jurídico que afecten al modelo de declaración.

Este año se mantiene la identificación del domicilio fiscal del contribuyente, introducida en 2019, que permite, de forma sencilla e intuitiva, identificar o ratificar el último domicilio disponible o, en su caso, modificarlo.

En relación con los rendimientos del capital inmobiliario, como consecuencia de las modificaciones introducidas en el modelo del impuesto correspondiente al ejercicio 2019, se mejora notablemente la información que se pone a disposición del contribuyente, en especial en el caso del cálculo de la amortización. Se mostrará al contribuyente la información cumplimentada en la declaración del ejercicio anterior y le permitirá trasladarla a la declaración del ejercicio 2020, en su caso modificarla, y calculará sin más operaciones el importe de la amortización deducible.

Como novedad muy destacable en el ejercicio 2020, en el apartado de rendimientos de actividades económicas en estimación directa, se permitirá por primera vez que los contribuyentes puedan importar los datos consignados en los libros registros del impuesto. Así, los contribuyentes podrán trasladar el contenido del Libro registro de ventas e ingresos y del Libro registro de compras y gastos a su declaración, facilitando la cumplimentación de este apartado. Este traslado o importación quedará supeditado técnicamente a que el formato de los libros sea el formato tipo de libros registros publicados por la Agencia Tributaria en su página web.

Respecto a la presentación de la declaración, este año, al igual que el anterior, la declaración deberá presentarse por medios electrónicos a través de Internet, en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, a través del teléfono, o en las oficinas habilitadas previa solicitud. Si resultara a ingresar, el contribuyente podrá domiciliar el ingreso, ingresar obteniendo un número de referencia completo (NRC) de su entidad bancaria, o bien podrá efectuar el pago a través de un documento que puede imprimirse y permite realizar el ingreso en una entidad colaboradora.

Como novedad, para contribuyentes incluidos en ERTEs en 2020 -o cuando se presente conjunta y haya percibido prestaciones algún miembro de la unidad familiar por esta circunstancia-, se abre la posibilidad de fraccionar el importe a ingresar de la declaración en 6 plazos mensuales, del 20 de julio al 20 de diciembre de 2021, sin tener que pagar intereses de demora. Es necesario que la declaración se presente en período voluntario y la suma aplazable, junto con deudas pendientes de que se autorice su fraccionamiento y junto con los importes aplazados aún no vencidos -salvo deudas garantizadas- no podrá superar 30.000€. Este aplazamiento es incompatible con el “normal” del 60-40%.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

4.1. Obligación de declarar

Con carácter general, están obligados a presentar la declaración todos los contribuyentes que hayan obtenido en 2020 rentas sujetas al Impuesto.

4.1.1. No existe obligación de declarar cuando se perciben solo las siguientes rentas[23]:

Primer caso

✓ Rendimientos del trabajo:

- Límite de 22.000€ cuando la renta se perciba de un solo pagador[24] o se perciban rendimientos de más de un pagador y concurra cualquiera de las 2 situaciones siguientes:
  - Que la suma de las rentas obtenidas por el segundo pagador y restantes, por orden de cuantía, no superen en conjunto 1.500€.
  - Cuando lo que se perciba sean pensiones de clases pasivas y el tipo de retención se determine por el procedimiento especial previsto al efecto.

- El límite será de 14.000€ cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones:
  - Que el rendimiento proceda de más de un pagador y la suma de las rentas obtenidas por el segundo y restantes pagadores superen 1.500€.
    - Los cobros de los ERTE pueden tener incidencia en la declaración de la Renta de este año. Los pagos del Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE), en función de su cuantía, no han sido objeto de retención, o esta ha sido mínima. En consecuencia, si en todo el año se obtienen ingresos del trabajo superiores a 14.000€, de los que más de 1.500€ han sido satisfechos por el SEPE, habrá que declarar y prepararse por si tiene que pagar por la parte de los ingresos que no han tenido retención.
  - Que el rendimiento corresponda a pensiones compensatorias.
  - Que el pagador no tenga obligación de retener.
  - Que se perciban rendimientos del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

---

[23] A efectos de la determinación de la obligación de declarar no se tendrán en cuenta las rentas exentas ni las sujetas al Gravamen especial sobre determinadas loterías y apuestas.

[24] En los supuestos de subrogación empresarial (de un centro de trabajo en este caso) la empresa cesionaria está obligada a subrogarse en los contratos de los trabajadores adscritos a dicho centro. Por tanto, no se produciría para estos últimos la existencia de más de un pagador (DGT V0169-16). Si un contribuyente, primero, trabajó para su empleador como becario y, después, para el mismo, pero contratado por una ATT, se considera que existen dos pagadores (DGT V1554-19).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales sujetas a retención o ingreso a cuenta cuando las percepciones no superen 1.600€.[25]

- ✓ Rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro, subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000€.

Segundo caso

- ✓ Cuando solo se obtengan rendimientos íntegros del trabajo, del capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000€ y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500€ (DGT V3198-15).

4.1.2. Siempre están obligados a declarar

- ✓ Los contribuyentes que tengan derecho a alguna de las siguientes deducciones o reducciones y deseen ejercitar tal derecho:
  - La deducción por adquisición de vivienda.
  - Deducción por doble imposición internacional.
  - Quienes realicen aportaciones al patrimonio protegido de discapacitados o a sistemas de previsión social, si desean ejercitar el derecho a la reducción de la base del Impuesto.

- ✓ Los contribuyentes que desean obtener devoluciones por:
  - Retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados.
  - Las retenciones por IRNR cuando se haya adquirido la residencia en 2020.
  - Deducción por maternidad.
  - Deducciones por descendientes o ascendientes discapacitados o por familia numerosa.

4.2. El Borrador y datos fiscales

Para la autoliquidación correspondiente a 2020 todos los contribuyentes, con independencia de la naturaleza de sus rentas, pueden solicitar el borrador de la declaración.

- ✓ En primer lugar, hay que advertir que el borrador se pone a disposición de los contribuyentes a efectos meramente informativos y que puede contener datos erróneos o

[25] Esto no es aplicable cuando se reciban ganancias patrimoniales de acciones o participaciones en IIC que no se hayan retenido proporcionalmente al importe que se deba integrar en la base imponible, lo que sucede si, por ejemplo, las participaciones en un fondo determinado se han adquirido a la gestora y a una comercializadora y se transmite solo parte de las mismas.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

no contemplar determinadas rentas. En principio, la omisión de rentas no recogidas en el borrador no exime al contribuyente de responsabilidad, aunque en algún caso concreto podría esgrimirse este argumento en un procedimiento de revisión.

✓ Plazo de disposición: los datos fiscales están a disposición de los contribuyentes a partir del 24 de marzo, y el borrador se facilita desde el día 7 de abril de 2021.

✓ Vías para solicitar el borrador y los datos fiscales: con certificado electrónico reconocido, con la Cl@ve PIN y con el número de referencia suministrado por la AEAT -para ello se debe de comunicar en la web, o con la App, el NIF, el importe de la casilla 505 de la Renta 2019 y la fecha de caducidad del DNI o, si es perpetuo, la de expedición. En el caso de contribuyentes con número de identidad extranjero (NIE) deberán aportar el número de soporte de este documento; en el caso de que el número de identificación fiscal comience con las letras K, L, M, deberá comunicarse la fecha de nacimiento.

Si se trata de un contribuyente no declarante en el año inmediato anterior, se deberá aportar un código internacional de cuenta bancaria española (IBAN) en el que figure como titular, a efectos de la obtención del número de referencia.

✓Modificación:

Si existiera algún error, imprecisión, o faltase cualquier dato, podrá rectificarse por Internet, por teléfono y, personalmente, habiendo conseguido cita previa, en las oficinas de la AEAT o en la oficina colaboradora. Si se modifica por la opción de declaración conjunta, deberá hacerse constar también el NIF del cónyuge y su número de referencia o Cl@ve PIN. Además, en caso de matrimonios, puede comparar el resultado de las declaraciones individuales con el de la conjunta y, si ambos cónyuges están identificados en la cartera de usuarios, pueden presentar la declaración conjunta.

Como el borrador no es más que una ayuda para declarar, y la AEAT lo elabora con los datos facilitados por otros obligados tributarios y por el propio contribuyente, conviene revisarlo con atención, cuidando especialmente los siguientes aspectos:

- La individualización de rentas en los matrimonios, especialmente las de capital, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas inmobiliarias.
- Los inmuebles, referencia catastral y titularidad de los mismos, sobre todo en casos de condominio o de separación de usufructo y nuda propiedad.
- Las circunstancias personales y familiares, sobre todo si hubieran cambiado a lo largo de 2020 como en el caso de matrimonios, divorcios, nacimiento de hijos o convivencia con ascendientes.
- Las aportaciones a Colegios profesionales, las cuotas sindicales y las aportaciones a partidos políticos.
- Las siguientes deducciones:

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Por adquisición de vivienda habitual: conviene revisar, en el caso de matrimonios, si los importes por amortización e intereses del préstamo son los que corresponden a cada cónyuge, si se trata del préstamo con el que se financió la vivienda y si la parte utilizada para adquirirla es la correcta.
- Por alquiler de vivienda habitual.
- Las reguladas por las Comunidades Autónomas.
- Si hay que devolver deducciones de años anteriores por incumplir requisitos.

- Los saldos a compensar o las cantidades a imputar, ambos procedentes de ejercicios pasados con incidencia en esta declaración.

✓ Confirmación:

- Por vía telemática en la página de la AEAT, a través de la App, o telefónicamente previa solicitud de cita.

- En las oficinas de la AEAT, así como en las oficinas habilitadas por las CCAA y EELL para la confirmación del borrador de declaración, previa solicitud de cita.

✓ El caso especial de los ERTE's cuando el trabajador ha percibido un importe superior al que le correspondía. Pueden darse dos casos:

- Que el reintegro de lo pagado en exceso por el SEPE ya se haya producido en 2020: en ese supuesto la AEAT reflejará el importe correcto en los datos fiscales y el contribuyente presentará su declaración normalmente a partir de esos datos
- Que el reintegro de lo pagado en exceso por el SEPE no se haya producido en 2020, supuesto en el que, a su vez, caben dos alternativas: que el SEPE ya haya iniciado el procedimiento de regularización, en cuyo caso el SEPE habrá comunicado a la AEAT el importe abonado y el exceso y esto figurará en los datos fiscales, por lo que el contribuyente podrá declarar correctamente; o que el SEPE no haya iniciado el procedimiento de regularización, supuesto en que es posible o no que el SEPE haya comunicado a la Agencia Tributaria que ha detectado cuantías indebidamente percibidas y la Agencia informará al contribuyente en datos fiscales de que existe una cantidad pendiente de devolución sin concretar la cuantía.

En consecuencia, los trabajadores en esta situación -con cantidades cobradas en exceso del SEPE en 2020- si tienen el dato correcto lo declararán y, si no lo conocen, pueden esperar, mientras dura la campaña, a ver si se actualizan los datos fiscales concretando este extremo y, si ello no se produce, declarar el importe percibido y, después, si tienen que devolver parte de estos ingresos, para recuperar lo pagado en exceso, tendrán que presentar la solicitud de rectificación de la autoliquidación, lo que se puede hacer a través de Renta Web.

4.3. La declaración

✓ Plazo: desde el 7 de abril hasta el 30 de junio de 2021, ambos inclusive.

Si se domicilia el pago, el plazo finalizará el 25 de junio, aunque el cargo en cuenta se realizará el 30 de junio. No obstante, si se opta por domiciliar únicamente el segundo

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

plazo, el último día de presentación será el 30 de junio, efectuándose el cargo del segundo plazo el 5 de noviembre de 2021.

✓ Formas de presentación:

- Por medios electrónicos a través de Internet en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, utilizando certificado reconocido, Cl@ve PIN o número de referencia.

- Por medios electrónicos a través del teléfono, previa solicitud de cita. Las citas para el servicio "Le llamamos" se pueden pedir a partir del 4 de mayo hasta el 29 de junio, y las citas se dan a partir del 6 de mayo.

- A través de los servicios de ayuda en las oficinas de la AEAT o en las habilitadas por las CCAA y EELL, previa solicitud de cita. Las citas presenciales se pueden pedir desde el 27 de mayo y se darán desde el 2 al 30 de junio.

✓ Lugar de presentación:

- Declaraciones cuyo resultado sea a ingresar:
  - En las entidades de depósito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria.
  - A través de los servicios de ayuda prestados en las oficinas de la AEAT o en las habilitadas a tal efecto por las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía, con domiciliación.
  - En la Sede Electrónica de la AEAT cuando se tramite por Internet, con domiciliación.

- Declaraciones cuyo resultado sea a devolver y se solicite la devolución:
  - Personalmente en cualquier Delegación de la AEAT o Administraciones de la misma.
  - En las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
  - En las entidades de depósito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria en las que tenga abierta cuenta donde solicite la devolución.
  - En la Sede Electrónica de la AEAT cuando se tramite por Internet.

- Declaraciones negativas y declaraciones en las que se renuncie a la devolución en favor del Tesoro Público:
  - Personalmente ante cualquier Delegación o Administración de la AEAT, o por correo certificado dirigido a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.
  - En las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
  - Por correo certificado dirigido a la última Delegación de la AEAT en cuya demarcación tenga o tuvieron su residencia habitual.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- En la Sede Electrónica de la AEAT cuando se tramite por Internet.

4.4. Asignación tributaria

Existen las siguientes posibilidades:

- ✓ Marcar solo la casilla 105: asignación tributaria a la Iglesia Católica. En este caso el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF se destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica. Otro 0,7% se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines sociales.

- ✓ Marcar solo la casilla 106: asignación de cantidades a fines sociales. En este caso el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF se destinará a las ONG de Acción Social y de Cooperación al Desarrollo para la realización de programas sociales. Otro 0,7% se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines sociales.

- ✓ Marcar ambas casillas 105 y 106: un 0,7% de la cuota íntegra se destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica y otro tanto a fines sociales gestionado por las ONG.

- ✓ No marcar ninguna de las dos casillas: el 1,4% de la cuota íntegra del contribuyente, en lugar de colaborar al sostenimiento de la Iglesia Católica o a fines sociales gestionado por las ONG, se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines sociales y se gestionará por el Estado.

Es importante resaltar que cualquiera de las anteriores opciones no tendrá coste económico para el contribuyente, sin que el importe a ingresar o a devolver se vea modificado por esta decisión.

5. Novedades 2021

5.1. Estatales

Escala general del Impuesto

Se regula la siguiente tarifa:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	12.450,00	9,50%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00%
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00%
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50%
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50%
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50%

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

La novedad es que se añade un tramo para ingresos superiores a 300.000€ subiendo 2 puntos porcentuales el tipo de gravamen.

Tipos de gravamen del ahorro

A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala. Esta escala se regula tanto a efectos de determinar la cuota íntegra estatal como la autonómica:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000,00	19,00%
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00%
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00%
200.000,00	44.880,00	en adelante	26,00%

- La novedad es que se añade un nuevo tramo para gravar estas rentas, cuando superen 200.000€, tributando al 26%.

- Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten una nueva residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, mantienen su condición de contribuyentes del Impuesto durante 5 años. Estos contribuyentes, más los nacionales que tienen su residencia habitual en el extranjero a causa de su condición de miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, etc., aplicarán la misma escala a sus rentas del ahorro.

Escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo

Para determinar el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se aplicará la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00%
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00%
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00%
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00%
60.000,00	17.901,50	240.000,00	45,00%
300.000,00	125.901,50	en adelante	47,00%

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español

Para la determinación de la cuota íntegra, salvo que se trate de rentas del ahorro, se aplicará la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24,00%
Desde 600.000,01 euros en adelante	47,00%

Se trata de la misma tarifa vigente para ejercicios anteriores, pero incrementándose en 2 puntos porcentuales para bases liquidables superiores a 600.000€.

Para la determinación de la cuota íntegra correspondiente a las rentas del ahorro (dividendos y demás rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales), se aplicará la escala anteriormente reproducida.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo, cuando las retribuciones satisfechas durante el año natural superen 600.000€, será el 47% al exceso sobre dicha cifra (antes 45%).

Rendimientos del capital inmobiliario

Los arrendadores de locales que no sean considerados grandes tenedores cuyos arrendatarios los destinen al desarrollo de una actividad económica clasificada en determinados epígrafes del IAE –los relacionados con el turismo, la hostelería y el comercio- podrán computar, como gasto “extra” deducible del capital inmobiliario, la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020 correspondiente a las mensualidades del primer trimestre de 2021.

Esto no se aplica si, posteriormente, se compensa la rebaja, si el arrendatario es una persona vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o si tiene una relación de parentesco hasta el segundo grado, incluyendo al cónyuge.

Se reduce de seis a tres meses el plazo para que las cantidades adeudadas por los arrendatarios se consideren saldos de dudoso cobro y, por lo tanto, puedan deducirse de los rendimientos del capital inmobiliario.

Deducción de gastos por deterioro de créditos (efectos para 2020 y 2021)

Los contribuyentes del IRPF que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (INCN < 10 millones de euros), podrán deducir las pérdidas por deterioro de créditos impagados

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

cuando a la fecha de devengo –en general 31 de diciembre- hayan transcurrido 3 meses desde el vencimiento de la obligación –la norma establece un plazo de 6 meses-.

Prórroga de los limites excluyentes del método de estimación objetiva (efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2021)

Para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, las magnitudes de 150.000 y 75.000€ quedan fijadas en 250.000 y 125.000€, respectivamente. Asimismo, para dichos ejercicios, la magnitud de 150.000€ para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales queda fijada en 250.000€.

Estimación objetiva 2021

Las reducciones, en general del 20%, y para los sectores de turismo, hostelería y comercio del 35%, también serán aplicables para el cálculo del pago fraccionado de los módulos en el primer trimestre de 2021.

Límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

- El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, salvo el empleador, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 2.000€ anuales (antes 8.000€).

- Los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000€ anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 1.000€ (antes 2.500€ anuales).

- Como límite máximo conjunto para las reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes: el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio o 2.000€ anuales (antes 8.000€ anuales). Este límite se incrementará en 8.000€, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales[26]. Se mantiene, el límite de 5.000€ anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

- Se modifica la Disposición adicional decimosexta para adoptar los importes máximos de las aportaciones a los sistemas de previsión social a los importes nuevos: 2.000€, en lugar de los 8.000€ anuales.

[26] Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

5.2. Autonómicas[27]

Andalucía

- Cambia la tarifa para el ejercicio 2021, rebajando los tipos marginales a partir de rentas superiores a 28.000€ (pasa del 15,90 al 15,60%), hasta alcanzar un marginal máximo de 23,70% (antes 24,30%) para rentas superiores a 120.000€.

- Se añade una deducción de 200€ para los contribuyentes que formen parte de una familia numerosa de categoría general, ascendiendo a 400€ en caso de familia numerosa de categoría especial.

Principado de Asturias

- Se crean dos deducciones para incentivar la investigación en I+D+i. Por un lado, una deducción de 2.000€ para contribuyentes que se incorporen al mercado laboral desarrollando trabajos en investigación y desarrollo y, por otro lado, una deducción del 15 por 100, con el límite de 2.000€, de los gastos ocasionados por el traslado (viaje, mudanza, escolarización, adquisición o arrendamiento de vivienda habitual) para aquellos profesionales que trasladen su domicilio a Asturias para realizar trabajos en investigación y desarrollo.

- Se introduce una deducción por la obtención de subvenciones o ayudas para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia.

- Se incrementa hasta 100€ (antes 50€) la deducción por el gasto en abonos de transporte público para aquellos contribuyentes con residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación.

- Se regula una deducción del 10 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual ubicada en zonas rurales en riesgo de despoblación para contribuyentes de determinados colectivos (jóvenes de hasta 35 años y miembros de familias numerosas o monoparentales).

- Se incrementan los porcentajes de las deducciones por arrendamiento de vivienda y por gastos en centros de 0 a 3 años para aquellos contribuyentes con residencia en zonas rurales en riesgo de despoblación.

- Aumenta la deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida, que pasa a tener un límite de 5.000€, frente a los 113€ vigentes hasta al año anterior.

[27] Para una información completa de las deducciones autonómicas en 2021, consultar "Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021", REAF.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Cantabria

- Se deja sin efecto la deducción para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de 35 años que fijen su residencia habitual en zonas de riesgo de despoblamiento.

- Se establecen límites a la deducción para arrendadores de vivienda en núcleos rurales con riesgo de despoblamiento. En concreto, 600€ anuales en tributación individual y 1.200€ en tributación conjunta.

Castilla y León

- Como consecuencia del cambio en la Ley del IRPF, que incluye una nueva deducción por gastos de guardería de hasta 1.000€, se minora el importe de la deducción autonómica por cuidado de hijos menores en la cuantía que se aplique en la deducción estatal.

- Se suprime la deducción de 75€ por semana completa de permiso, con un máximo de 750€, para contribuyentes en situación de permiso de paternidad.

- En cuanto a la deducción por compra de vehículo eléctrico, se incorpora un nuevo requisito para su aplicación: el valor de adquisición del vehículo no puede superar, impuestos incluidos, los 40.000€. Además, la norma especifica que el límite máximo de 4.000€ de deducción se prorrateará entre los adquirentes del vehículo.

Región de Murcia

- Cambia la tarifa para el ejercicio 2021, rebajando todos los tipos marginales hasta alcanzar un marginal máximo de 22,90 por 100 (antes 23,10 por 100) para rentas superiores a 60.000€.

La Rioja

- Se introduce una deducción del 15 por 100, con el límite de 300€, de los gastos incurridos por el cuidado de familiares contagiados por el Covid-19 o que hayan tenido que guardar cuarentena. Esta deducción entra en vigor con carácter retroactivo para el ejercicio 2020 y tiene vigencia durante 2020 y 2021.

Comunidad Valenciana

- Se añaden dos nuevos tramos a la escala autonómica (antes el tramo máximo era para bases liquidables de hasta 120.000€), incrementándose el tipo máximo hasta el 29,5 por 100 (antes 25,5 por 100).

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Se crea una deducción del 10 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición o electrificación de bicicletas o de vehículos eléctricos de transporte individual.

- Se introduce una nueva deducción del 30 por 100 de las cantidades invertidas en la suscripción de acciones o participaciones. Este porcentaje puede incrementarse en un 15 por 100 adicional en caso de entidades innovadoras, pequeñas y medianas.

- Se crea una deducción de 300€ para contribuyentes que residan en municipios con riesgo de despoblamiento.

6. Impuesto sobre el Patrimonio

6.1. Aspectos generales

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprimió el gravamen por este Impuesto al establecer una bonificación del 100%, y ello con efectos 1 de enero de 2008.

El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restableció el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, para 2011 y 2012, pero la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, amplía la supresión de la bonificación a este ejercicio y lo mismo establecen las leyes de Presupuestos Generales del Estado para 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018. El Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, vuelve a prorrogar la supresión de la bonificación a 2019, y el Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, lo hace para 2020. Con efectos 1 de enero de 2021 se deroga definitivamente esta bonificación, a través de los Presupuestos Generales del Estado para 2021.

✓ Se establece para cada contribuyente una exención de 300.000€ en la vivienda habitual. Para que se aplique la exención se debe de tratar de la vivienda que constituya la residencia habitual durante un plazo mínimo de 3 años. Por lo tanto, no estará exenta una vivienda en construcción (INFORMA 125834). Por otra parte, si la vivienda es de propiedad ganancial, cada cónyuge de un matrimonio dejará exenta su parte alícuota en 300.000€ (DGT 0977-01), comprendiendo también las plazas de garaje, con un máximo de dos, adquiridas junto con la vivienda (INFORMA 125836).

✓ El mínimo exento se fija en 700.000€ tanto para los contribuyentes residentes como no residentes, salvo en Aragón (400.000€) Extremadura y Cataluña (500.000€) y Comunidad Valenciana (600.000€). Además, en alguna Comunidad se elevan los mínimos para contribuyentes discapacitados.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- ✓ Están obligados a presentar la declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar o, no saliendo a ingresar, cuando el valor de los bienes y derechos supera los 2.000.000€.

- ✓ Están sometidos por obligación real las personas físicas no residentes que sean titulares de bienes radicados o de derechos que puedan ejercitarse en territorio español. Según DGT V2380-17, un residente en EEUU, que deposita acciones de una empresa alemana en una entidad bancaria española, tributa por obligación real. También quedan sujetas por obligación real las personas acogidas en el IRPF al régimen especial de impatriados. Los residentes, sujetos por obligación personal, tributan por todos los bienes o derechos independientemente del lugar en el que estén situados.

- ✓ Aunque los no residentes, en general, tributan por la normativa estatal, los que sean residentes en un Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de los que sean titulares y por los que se les exija el impuesto (en este caso solo se exige por los que estén situados o puedan ejercitarse en territorio español). Se trata de una opción que deberán ejercitar en el período reglamentario de declaración (DGT V3054-16).

- ✓ La Administración entiende que eso no es aplicable cuando el estado de residencia no pertenece a la UE, como es el caso de México, en el que el contribuyente, a pesar de tener la mayor parte de sus bienes radicados en la Comunidad de Madrid, ha de tributar por la norma estatal (DGT V0676-19). No obstante, hay pronunciamientos, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que podrían ser trasladables al ámbito de este Impuesto, según los cuales la diferencia de trato entre un contribuyente residente en España y un contribuyente extracomunitario es contraria al Derecho comunitario (Tribunal Supremo, sentencia de 19 de febrero de 2018, Recurso nº 62/2017 y DGT V3151-18).

- ✓ Están exentos los negocios familiares (empresariales o profesionales) y las participaciones en entidades que tengan la calificación de empresas familiares:

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

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Cuando el titular de un negocio pase a la situación de jubilación, el hecho de percibir la correspondiente pensión impide la llevanza personal y directa del negocio y, en consecuencia, la aplicación de la exención (DGT V0064-19).

- Exención de las participaciones en empresas familiares: lo estarán las participaciones de las que se sea propietario (también usufructuario o nudo propietario) si se cumplen los siguientes requisitos:

  - Porcentaje de participación: el sujeto pasivo debe ser titular del 5% del capital o, cuando se compute conjuntamente con el resto del grupo familiar (cónyuge y parientes hasta segundo grado), de al menos un 20%.
  - Ejerza funciones de dirección efectiva en la entidad y la retribución percibida supere el 50% de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas (sin contar en dicho cómputo los rendimientos de negocios exentos y los rendimientos obtenidos de entidades cuyas participaciones estén exentas).
    - En el caso de un socio profesional que factura a su sociedad por la prestación de sus servicios profesionales como auditor y asesor fiscal, la contraprestación percibida entra en el cómputo, pues se entiende que el contribuyente no ejerce la actividad de manera directa, sino por cuenta o a través de la sociedad (DGT V2963-20). En sentido contrario, Resolución del TEAR de Andalucía de 22 de diciembre de 2020.
    - El requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece, no está vinculado a que sean satisfechas por la entidad de que se trate, si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya sea de la propia entidad, ya sea de la entidad "holding" titular de las participaciones de aquella (DGT V0533-17).
  - La entidad participada no puede tener como principal actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. No es aplicable por lo tanto la exención cuando, durante más de 90 días del ejercicio social, más de la mitad del activo de la entidad está constituido por valores o por otros activos no afectos.
  - A efectos de la exención, si la entidad se dedica al alquiler de inmuebles, habrá que estar al concepto de actividad económica en IRPF –se exige una persona contratada, con contrato laboral y a jornada completa– sin que sea válida la subcontratación (DGT V5120-16). Para que se cumpla el requisito del empleado no basta que esté contratado a jornada completa, si tiene pluriempleo, según criterio administrativo expresado a través de la consulta (DGT V3319-20).
  - Importe de la exención: la parte proporcional del valor de las participaciones, correspondiente a activos afectos de las que es titular el sujeto pasivo.
  - Incidencia de la exención en otros impuestos: en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la exención del negocio o de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio es condición para disfrutar de la reducción del 95% sobre el valor de esos bienes; en el IRPF la exención es condición para que no se grave la ganancia patrimonial que se le pueda generar al donante en una donación que cumpla los requisitos para reducir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

✓ Bonificación del 75% de la cuota correspondiente a bienes y derechos situados o que deban ejercitarse en Ceuta y Melilla.

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

✓ La tarifa aplicable, salvo que la Comunidad Autónoma haya regulado una propia, es la siguiente:

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

✓ Solo Madrid mantiene en 2020 una bonificación del 100%, por lo que sus residentes no tendrán que pagar el impuesto, cualquiera que sea su patrimonio. Sin embargo, puede haber contribuyentes de esta Comunidad que, aunque no tengan que pagar por este impuesto, deban presentar la declaración si el valor de sus bienes y derechos supera 2.000.000€.

✓ La suma de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio y la del IRPF no puede superar el 60% de la suma de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta, sin tener en cuenta a estos efectos la parte de la base del ahorro de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos con antigüedad superior a un año, ni la parte de cuota del IRPF correspondiente a dicha base. Tampoco se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que no sean susceptibles de producir rendimientos en el Impuesto sobre la Renta. Si la suma de las cuotas supera el 60% de la base del IRPF, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta dicho límite, sin que la reducción en este último Impuesto pueda exceder del 80% de su cuota. En otras palabras, sea cual sea la base del IRPF, se pagará, como mínimo, el 20% de la cuota del impuesto patrimonial.

✓ Valoración de algunos bienes o derechos:

- Inmuebles rústicos o urbanos: por el mayor de 3 valores: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición. Si se trata de inmuebles en construcción, se valoran por el valor del solar más las cantidades invertidas en la construcción hasta el 31-12-20. Los derechos de aprovechamiento de inmuebles por turno se valoran por el precio de adquisición. El propietario de un inmueble alquilado antes del 09-05-85 lo valorará por la menor de las siguientes cantidades: el resultante por la regla general y el de capitalizar la renta anual de 2020 al 4%.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Depósitos bancarios: por el mayor del saldo a 31-12-20 o el saldo medio del último trimestre. No obstante, en el saldo medio no se computan los importes retirados para adquirir bienes o derechos que se declaran también en el Impuesto, para evitar tributar dos veces por ellos. Asimismo, si se ha obtenido un préstamo y se ha ingresado en el último trimestre, esa cuantía no se tiene en cuenta para calcular el saldo medio, ni tampoco se deduce la deuda.

- Valores negociados que representan participaciones en fondos propios o cesión a terceros de capitales ajenos: por la cotización media del cuarto trimestre. Cuando se tengan acciones solo en parte desembolsadas, se computan como si lo estuvieran totalmente y se deduce el desembolso pendiente como deuda. Si se trata de unas acciones que cotizan en el mercado de EEUU, habrá que valorarlas como las sometidas a negociación en España, por la cotización media del último trimestre, aunque no exista en la normativa del impuesto una definición de "mercado organizado" (DGT V3511-19). En el caso de acciones suspendidas de cotización y que, por lo tanto, no aparecen en la correspondiente Orden Ministerial, habrá que valorarlas como si fueran acciones no admitidas a cotización, tal y como se especifica más adelante.

- Participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva: se valoran por el valor liquidativo a 31-12-20.

- Valores no negociados:

  - Los que representan la cesión a terceros de capitales propios: por el nominal más las primas de amortización o reembolso.
  - Los que representan participaciones que no cotizan en fondos propios: el valor teórico resultante del último balance si hubiera sido auditado. En caso contrario, se valorarán por el mayor de 3: el nominal, el teórico del último balance aprobado o el resultado de capitalizar al 20% el promedio de los beneficios de los 3 últimos ejercicios sociales cerrados antes del 31-12-20. Al contrario de lo que sucedía con el valor de transmisión de estos valores a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF, el criterio de la DGT es que no se tengan en cuenta los resultados negativos. Hay que saber que el último balance cerrado, si la entidad tiene ejercicio social coincidente con el año natural, será el cerrado a 31-12-19. Sin embargo, se podrá utilizar el cerrado a 31-12-20, según sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de febrero de 2013, Recurso nº 873/2013, si se repartieron dividendos en 2020 o si se redujo capital, al objeto de que no se produzca doble imposición.

- Seguros de vida: por el valor de rescate a 31-12-20. Los seguros de vida que no puedan rescatarse no se deben declarar (DGT V2516-17). Sin embargo, el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal prevé una modificación. La novedad es que, en los supuestos en los que el tomador no tenga

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del Impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador.

- Derechos reales: se valoran conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El propietario de ese bien también lo declarará, pero su valor estará disminuido por el del derecho real que supone una carga.

- Ajuar doméstico: está exento, excepto joyas, pieles, automóviles, barcos o aviones, que se computan por el valor de mercado.

- Obras de arte y antigüedades: muchos de estos bienes estarán exentos por integrar el patrimonio histórico español (también de los que integren el de las CCAA), o por ser bienes de interés cultural, así como los que tengan un valor inferior al fijado por la Ley 16/1985, los que hayan sido cedidos en depósito permanente a instituciones sin ánimo de lucro para su exhibición pública o las obras propias de los artistas. Los no exentos se reflejan en el Impuesto por su valor de mercado a 31-12-20.

- Demás bienes y derechos de contenido económico: se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto. Este es el caso de una cuenta electrónica de criptomonedas denominadas “iota", que deberá valorarse a precio de mercado a 31 de diciembre de cada año (DGT V2289-18). La valoración del derecho de uso de una plaza de aparcamiento para residentes, concedido por 50 años, se valorará por el precio autorizado administrativamente en cada momento (DGT 0266-99).

- Cargas y deudas:

  - Cargas: se restan directamente del valor de los bienes.
  - Deudas: se valoran por el nominal y se descuentan de la suma de valores de los bienes y derechos. No se deducen las deudas contraídas para adquirir bienes y derechos exentos. Entre las mismas se pueden deducir las deudas por el IRPF de 2020 -también debería integrarse en la base imponible el importe a devolver por este impuesto- o, si en el Impuesto se incluyen bienes o derechos adquiridos a título lucrativo, la correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no pagado a 31-12-20 proporcional a dichos elementos.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

6.2. Declaración

✓ Están obligados a presentar declaración, ya lo sean por obligación personal o real, los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedan, resulte a ingresar o cuando, no dándose la anterior circunstancia, el valor de sus bienes y derechos resulte superior a 2.000.000€.

✓ El plazo de presentación será el comprendido entre los días 7 de abril y 30 de junio de 2021, ambos inclusive, salvo que se opte por domiciliar el pago, en cuyo caso el último día de presentación será el 25 de junio de 2021.

✓ Deberá presentarse obligatoriamente por Internet y, quienes presenten este Impuesto, también presentarán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de Internet obligatoriamente.

6.3. Regulación de las Comunidades Autónomas en 2020

✓ Mínimos

- Aragón: 400.000€.
- Extremadura: 500.000€. Se regulan mínimos exentos para personas discapacitadas: 600.000€ si el grado de discapacidad está entre el 33 y el 50%; 700.000€ si está entre 50 y 65% y 800.000€ si la discapacidad supera el 65%.
- Cataluña: 500.000€.
- Comunidad Valenciana: 600.000€. Será de 1.000.000€ para contribuyentes con discapacidad psíquica con un grado de minusvalía igual o superior al 33% y para contribuyentes con discapacidad física o sensorial con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

✓ Tarifa propia

- Andalucía

Base Liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base Liquidable Hasta €	Tipo Aplicable %
0	0	167.129,45	0,24
167.129,45	401.11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	en adelante	3,03

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Principado de Asturias

Base Liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base Liquidable Hasta €	Tipo Aplicable %
0	0	167.129,45	0,22
167.129,45	367,68	167.123,43	0,33
334.252,88	919,19	334.246,87	0,56
668.499,75	2.790,97	668.499,76	1,02
1.336.999,51	9.609,67	1.336.999,50	1,48
2.673.999,01	29.397,26	2.673.999,02	1,97
5.347.998,03	82.075,05	5.347.998,03	2,48
10.695.996,06	214.705,40	en adelante	3,00

- Islas Baleares

Base Liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base Liquidable Hasta €	Tipo Aplicable %
0	0	170.472,04	0,28
170.472,04	447,32	170.465,00	0,41
340.937,94	1.176,23	340.932,71	0,69
681.869,75	3.528,67	654.869,76	1,24
1.363.739,51	11.649,06	1.390.739,49	1,79
2.727.479	36.543,30	2.727.479,00	2,35
5.454.958	100.639,06	5.454.957,99	2,90
10.909.915	258.832,84	en adelante	3,45

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Cantabria

Base Liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base Liquidable Hasta €	Tipo Aplicable %
0	0	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	en adelante	3,03

- Cataluña

Base Liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base Liquidable Hasta €	Tipo Aplicable %
0	0	167.129,45	0,210
167.129,45	350,97	167.123,43	0,315
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205
10.695.996,06	192.853,82	en adelante	2,750

- Extremadura

Base Liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base Liquidable Hasta €	Tipo Aplicable %
0	0	167.129,45	0,30
167.129,45	501,39	167.123,43	0,45
334.252,88	1.253,44	334.246,87	0,75
668.499,75	3.760,30	668.499,76	1,35
1.336.999,51	12.785,04	1.336.999,50	1,95
2.673.999,01	38.856,53	2.673.999,02	2,55
5.347.998,03	107.043,51	5.347.998,03	3,15
10.695.996,06	275.505,45	en adelante	3,75

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Región de Murcia

Base Liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base Liquidable Hasta €	Tipo Aplicable %
0,00	0	167.129,45	0,24
167.129,45	411,11	167.123,45	0,36
334.252.88	1.002,75	334.246,87	0,60
668.499,75	3.008,23	668.499,76	1,08
1.336.999,51	10.228,03	1.336.999,50	1,56
2.673.999,01	31.085,22	2.673.999,02	2,04
5.347.998,03	85.634,80	5.347.998,03	2,52
10.695.996,06	220.404,35	en adelante	3,00

- Comunidad Valenciana

Base Liquidable Hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base Liquidable Hasta €	Tipo Aplicable %
0,00	0,00	167.129,45	0,25
167.129,45	417,82	167.123,43	0,37
334.252,88	1.036,18	334.246,87	0,62
668.499,75	3.108,51	668.499,76	1,12
1.336.999,51	10.595,71	1.336.999,50	1,62
2.673.999,01	32.255,10	2.673.999,02	2,12
5.347.998,03	88.943,88	5.347.998,03	2,62
10.695.996,06	229.061,43	en adelante	3,12

✓ Exenciones, deducciones y bonificaciones

- Aragón: bonificación del 99% para las personas con discapacidad que ostenten la titularidad de un patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2013, con un límite de 300.000€.

- Principado de Asturias: bonificación del 99% de la parte de la cuota que corresponda a bienes y derechos que forman parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente.

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

- Illes Balears: bonificación del 90% de la parte proporcional de la cuota que corresponda a la titularidad del pleno dominio de los bienes de consumo cultural a los cuales hace referencia el art. 5 de la Ley 3/2015, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.

- Canarias: se declaran exentos los bienes y derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente cuando se computen para la determinación de la base imponible del contribuyente.

- Castilla y León: exención de los bienes y derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente.

- Cataluña: bonificación del 95% de la cuota que corresponda proporcionalmente a las propiedades forestales, siempre y cuando dispongan de un instrumento de ordenación debidamente aprobado por la Administración forestal competente en Cataluña. Bonificación del 99% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a bienes o derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio protegido constituido al amparo del Código Civil de Cataluña.

- Galicia: 75%, con el límite de 4.000€, de la cuota correspondiente a bienes o derechos a los que se le aplicaron las deducciones en el IRPF por creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación.

  Si entre los bienes y derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen los que se señalan a continuación, se podrá aplicar una deducción del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos. Estos bienes y derechos son los siguientes:

  - Participaciones en sociedades de fomento forestal reguladas en la Ley 7/2012, de 28 de junio, de montes de Galicia. La participación deberá mantenerse durante, al menos, 5 años.
  - Participaciones en el capital social de cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra a las que se refiere la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de cooperativas de Galicia. La participación deberá mantenerse durante, al menos, 5 años. Esta deducción será incompatible con la exención de las participaciones regulada en la normativa estatal del Impuesto.
  - Terrenos rústicos afectos a una explotación agraria, siempre que estén afectos a la explotación por lo menos durante la mitad del año natural. La explotación agraria deberá estar inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia. Esta deducción será incompatible con la exención regulada para los mismos bienes en la normativa estatal del Impuesto.
  - Participaciones en los fondos propios de entidades cuyo objeto social sean actividades agrarias. De la misma deducción gozarán los créditos concedidos a las mismas entidades en la parte del importe que financie dichas actividades agrarias. La participación deberá mantenerse durante, al menos, 5 años. Esta

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

deducción será incompatible con la exención regulada para las participaciones en entidades en la normativa estatal del Impuesto.

- Bienes inmuebles situados en centros históricos afectos a actividades económicas por lo menos durante la mitad del año natural.
- Participaciones en los fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles en centros históricos, siempre que dichos bienes se encuentren afectos a una actividad económica durante, al menos, la mitad del año natural. Esta deducción será incompatible con la exención regulada para las participaciones en entidades en la normativa estatal del Impuesto.

- Madrid: bonificación del 100%.

6.4. Novedades 2021

- La ley de PGE para 2021 regula una nueva tarifa, subiendo un punto el marginal máximo, salvo que la Comunidad regule una propia:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - %
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	3,5

- Mantenimiento con carácter indefinido de su gravamen: se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio con vigencia indefinida.

Andalucía

- Se introduce una nueva tarifa con distintos tramos y tipos de gravamen. El tipo mínimo pasa del 0,24 al 0,22% y el tipo máximo del 3,03 al 2,76%. Esta tarifa es transitoria para el ejercicio 2021, previéndose una rebaja mayor en 2022.

Comunidad Valenciana

- Se reduce el mínimo exento, que pasa de 600.000€ a 500.000€.

- Se regula una nueva tarifa, con el incremento del marginal máximo, que pasa del 3,12 al 3,5 por 100.

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

Tributación de la devolución de la diferencia de cuotas del RETA por aplicación de la "tarifa plana" a autónomos societarios

El exceso de cotizaciones que resulta de la aplicación retroactiva de la “tarifa plana”, como consecuencia de la resolución de la Tesorería General de la Seguridad Social a los autónomos societarios, se dedujo en su momento como gasto para el cálculo del rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF. Por ello, la devolución de dichos importes por parte de la Seguridad Social tendrá la consideración de ingresos de la actividad.

En cuanto a la imputación temporal, el contribuyente ha de imputar el importe de la devolución del exceso de cotización en el ejercicio en que se haya acordado su devolución, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución.

DGT Nº V0360-21, de 25 de febrero de 2021

La realización de una actividad económica de manera ocasional no exonera del cumplimiento de todas las obligaciones fiscales asociadas al desarrollo de una actividad

Realizar una actividad económica por cuenta propia genera la obligación de darse de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, con independencia de que tenga carácter ocasional y que, además, el contribuyente ejerza otra actividad por cuenta ajena.

Las rentas derivadas de la mencionada actividad económica se deberán declarar como rendimientos de actividades económicas en el IRPF del contribuyente. El contribuyente estará sometido a las obligaciones formales y registrales que establece la normativa del Impuesto para los rendimientos de actividades económicas (retenciones, pagos fraccionados, libros registro, etc.).

DGT Nº V0185-21, de 4 de febrero de 2021

La Administración no puede dictar providencia de apremio sin resolver expresamente el recurso de reposición

La cuestión controvertida consiste en determinar si la Administración tributaria puede o no dictar providencia de apremio como consecuencia del impago en período voluntario de una liquidación, que había sido recurrida en reposición sin solicitud de suspensión, habiendo transcurrido el plazo legal para la resolución, de dicho recurso sin que hubiera recaído resolución expresa.

Se declara inadmisible el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio pues no existe criterio a unificar por parte del Tribunal al haber fijado ya doctrina el Tribunal Supremo, a través de la sentencia de 28 de mayo de 2020 (Recurso nº 5751/2017), en un caso idéntico al

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

planteado en el presente recurso, doctrina que es la aplicable para supuestos idénticos a los contemplados en la sentencia en tanto en cuanto el propio Tribunal Supremo no la matice o rectifique.

Según la interpretación del Supremo, la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio de una deuda tributaria, cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que trae causa, sin haber recaído resolución expresa, con sustento en que la liquidación tributaria impugnada no fue suspendida. Cuando pende ante la Administración un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.

TEAC Resolución nº 6715/2020, de 16 de marzo de 2021

Nacimiento de la obligación de retener y deducción de retenciones cuando las rentas no han sido satisfechas

Se trata de una Resolución en unificación de criterio en la que se decide sobre la posibilidad o no de que un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades deduzca las retenciones que se le deberían haber practicado y, en su caso, se le devuelvan, cuando las rentas –de un arrendamiento- no se han pagado.

Respecto a la obligación de retener, primeramente, se constata que, en este impuesto, nace con la exigibilidad de las rentas, lo cual es diferente a lo que ocurre en el IRPF, en el que nace en el momento en que las rentas se satisfacen.

En segundo lugar, en cuanto a la posibilidad de que el arrendador eleve al íntegro la renta y deduzca la retención debida practicar, sostiene que solo procede en el caso en que haya nacido la obligación de retener, lo cual en el impuesto societario sucede con la exigibilidad. Por lo tanto, podría pensarse que no es necesario que se haya producido el pago de la renta pero, según entiende el órgano económico-administrativo, si no hay pago no cabe retención -según definición de la RAE-, esto es: la obligación de retener nace con la exigibilidad pero solo puede cumplirse con el pago, por lo que, para elevar al íntegro y deducir la retención, se necesita que concurran exigibilidad y pago.

Sin embargo, en el supuesto de que el arrendatario no satisfaga las rentas exigibles, pero sí ingrese las retenciones en el Tesoro, ese ingreso se considera ingreso debido de retenciones no practicadas y el perceptor podría deducirlas.

TEAC Resolución nº 5810/2019, de 29 de junio de 2020

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

Necesidad de que el perito de la administración reconozca *in situ* el inmueble en una comprobación de valores

En esta sentencia el Tribunal ratifica, mantiene y refuerza su doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

Tribunal Supremo, nº de Recurso 5352/2019, sentencia de 21 de enero de 2021

Aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales

En esta sentencia se interpreta que la aportación gratuita por un cónyuge de un bien privativo a la sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la sociedad de gananciales. Este último tributo solo puede exigirse a las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedad de gananciales.

El Tribunal aclara que la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiara de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales.

No es, por tanto, un negocio entre los cónyuges. El bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge. Sería erróneo, por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges.

Tribunal Supremo, nº de recurso 3983/2019, de 3 de marzo de 2021

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

IV. NOTICIAS DE PRENSA

1 de abril de 2020

El Economista
Hacienda admite un IVA reducido del 10% para los autoconsumos
Deben formar parte de una rehabilitación o costar menos del 40% de la obra.

6 de abril de 2020

Expansión
Bonus de hasta 100 millones en la Agencia Tributaria si recauda más IVA e IRPF
Mantiene el bonus de productividad al que pueden optar sus más de 24.000 funcionarios a pesar de la crisis del coronavirus. Los objetivos: recaudar más IVA que lo que crezca el consumo y más IRPF que lo que suban los salarios.

7 de abril de 2020

Cinco Días
Hasta 1.650 euros a pagar en el IRPF por las ayudas a eléctricos
Las personas que hayan recibido ayudas del Gobierno a la compra de vehículos eléctricos o híbridos enchufables deberán declararlas en el IRPF y podrían pagar por ellas hasta 1.650 euros al considerarse una ganancia patrimonial.

8 de abril de 2020

Expansión
La Agencia Tributaria enviará 400.000 avisos a propietarios de inmuebles en alquiler
Intensifica su control sobre contribuyentes con rentas en el extranjero, a los que remitirá cerca de 1 millón de avisos. También alertará de que deben declarar a 14.800 contribuyentes que operan con criptomonedas.

Expansión
La fiscalidad verde y digital que viene
Los gobiernos y la Comisión Europea aceleran los proyectos de creación de impuestos medioambientales y digitales ante la necesidad de atajar la deuda acumulada por las políticas de gasto destinadas a combatir la crisis de la pandemia.

Cinco Días
Los ERTE elevarán en más de 300.000 las declaraciones con resultado a pagar al fisco
El saldo neto a favor de Hacienda crecerá un 38%. Habrá récord de declarantes al estar obligados 787.000 por el IMV o el segundo pagador.

12 de abril de 2020

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

El Economista
Españoles en el extranjero denuncian ante la UE la persecución de Hacienda
Los residentes fuera de Europa acuden a Bruselas contra la ley española que les hace pagar el triple. Los ciudadanos en Reino Unido demandan en masa al encontrarse con el 'hachazo' tras el 'Brexit'.

13 de abril de 2020

Expansión
Montero acelera: subirá Sociedades, Patrimonio y Sucesiones en 2022
La ministra explica que los expertos tendrán hasta el 28 de febrero para realizar su trabajo, pero harán entregas antes. La prioridad: elevar Sociedades desde enero y subir Patrimonio y Sucesiones.

El Economista
Los inspectores señalan el colapso de los Tribunales Económico-Administrativos
Dicen que al ritmo actual de resolución no se pondrán al día hasta 2024.

15 de abril de 2020

Expansión
La OCDE pide a Sánchez que no suba impuestos sin recuperación firme
También aconseja acabar con las diferentes reglas autonómicas para establecer un mercado interior "verdaderamente único" que no ralentice el crecimiento ni la productividad.

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Mayo

L	M	X	J	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

- **06-05-2021 Desde el 6 de mayo al 30 de junio**
  - Presentación por teléfono de la declaración de Renta 2020
- **20-05-2021 Hasta el 20 de mayo**
  - Renta y Sociedades
  - IVA
  - Impuesto sobre las Primas de Seguros
  - Impuestos Especiales de Fabricación
  - Impuesto Especial sobre la Electricidad
  - Impuestos Medioambientales
  - Impuesto sobre las Transacciones Financieras
- **31-05-2021 Hasta el 31 de mayo**
  - IVA
  - Declaración anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua
  - Declaración anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses

TOMARIAL S.L.P. · CIF: B97565303 · Registro Mercantil de Valencia · Tomo 8128 · Libro 5421 · Folio 189 · Hoja V104088 · Registros de Sociedades Profesionales del COEV nº 85 y del ICAV nº 141

VALENCIA. Avda. de Aragón, 30. Edificio Europa. 1ª planta. 46021 Valencia. Tel.: 963 394 753 Fax: 963 693 981
MADRID. C/ de Alfonso XII, 62 (Edificio Spaces Retiro) – Planta 2ª – 28014 Madrid Tel.: 91 076 70 24 Fax: 963 693 981
BARCELONA: C/ Tuset, 32 4º 3ª, 08006 Barcelona Tel./Fax: 932 692 390
tomarial@tomarial.com – www.tomarial.com