

CIRCULAR 15/2024 • FISCAL

09 DE ABRIL DE 2024

INICIO DE LA CAMPAÑA DE RENTA Y PATRIMONIO DEL EJERCICIO 2023

Muy señores nuestros,

El pasado día 3 de abril se inició un año más la campaña de renta y patrimonio, momento en que los contribuyentes hacen frente a sus obligaciones fiscales ante la Hacienda pública, en relación con el ejercicio 2023.

Este año se incluyen algunas novedades como, los límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, se modifica el porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación en estimación directa simplificada o las novedades en la deducción por maternidad, y deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial, entre otras.

En esta circular procedemos a realizar un breve resumen sobre las principales novedades a tener en cuenta en estas declaraciones.

1. Declaración de la Renta del ejercicio 2023 (IRPF)

1.1. Introducción

La campaña de la declaración de la Renta y Patrimonio correspondiente al ejercicio 2023 arranca el **3 de abril y se extenderá hasta el 1 de julio de 2024**, excepto en el caso de **domiciliación bancaria** de las declaraciones que será desde el 3 de abril hasta el **26 de junio de 2024**, ambos inclusive.

Los contribuyentes podrán acceder a Renta WEB, para modificar y presentar el borrador de su declaración, desde el 3 de abril mediante alguno de los sistemas de identificación habituales.

En caso de solicitar el fraccionamiento del pago, los contribuyentes podrán fraccionar, sin interés ni recargo alguno, el importe de la deuda tributaria resultante de su declaración del IRPF, en dos partes: la primera, del 60 % de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 % restante, hasta el 5 de noviembre de 2024, inclusive. La falta de pago en plazo de la primera fracción, esto es, del 60 % del importe de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación, determina el inicio del periodo ejecutivo por la totalidad del importe a ingresar resultante de la autoliquidación.

Los contribuyentes que domicilien el pago del primer plazo podrán domiciliar el segundo plazo hasta el 30 de septiembre de 2024 y, si no domicilian el primero, podrán domiciliar el segundo hasta el 1 de julio de 2024 inclusive. En el caso de los contribuyentes que, al fraccionar el pago, no deseen domiciliar el segundo plazo en entidad colaboradora, deberán efectuar el ingreso de dicho plazo hasta el día 5 de noviembre de 2024, inclusive, mediante el modelo 102.

1.2. Consideraciones previas

Antes de hacer las declaraciones de Renta y Patrimonio del ejercicio 2023 debe recopilar todos los documentos que necesite y, en especial, obtener los datos fiscales que nos proporciona la AEAT. Así, antes de proceder a la presentación de la declaración conviene revisar los siguientes puntos:

- Titularidad de rentas: es frecuente que unos intereses o ganancias y sus respectivas retenciones tengan una titularidad formal (en la entidad financiera o en la gestora) que no se corresponde con la titularidad jurídica y fiscal. Por ejemplo, puede estar a nombre de uno de los cónyuges y pertenecer a ambos (a la sociedad de gananciales) o puede que esté a nombre de un cónyuge y su hija o hijo y ser sólo el otro cónyuge.
- Circunstancias personales y familiares: nacimiento de hijos, matrimonio, separación, adopción, fallecimiento de algún miembro de la familia, anualidades por alimentos, la discapacidad que tengamos reconocida desde 2023, etc.
- Forma de tributación: debemos examinar si nos conviene más la tributación conjunta o individual.
- Rendimientos del trabajo: el borrador no resta los gastos de cuotas sindicales, ni colegiales o de gastos de defensa jurídica.
- Conferencias y cursos: es relativamente frecuente que el pagador de estas rentas las impute como actividades profesionales y se hayan obtenido como rentas del trabajo. El error, entre otros efectos, nos impedirá declarar a través del borrador. También es posible que ocurra al revés, que sean rendimientos de actividades y nos los imputen como trabajo.
- Administradores de sociedades: puede que, como el régimen de Seguridad Social en el que se encuadran, es el de trabajadores autónomos, el borrador no contemple esos pagos a la Seguridad Social como deducibles de las rentas del

trabajo obtenidas de la sociedad.

- Aportaciones a partidos políticos: existe derecho a una deducción y la AEAT no tiene ese dato controlado.
- Imputaciones de rentas inmobiliarias: puede ocurrir que los inmuebles en proindiviso se imputen al 100% a uno sólo de los copropietarios y no conste el porcentaje real de titularidad de cada contribuyente.
- Plazas de garaje o trastero: como tienen referencia catastral diferente, puede que, aunque la/s hayamos adquirido con la vivienda, se nos impute una renta por su utilización.
- Deducción por adquisición de vivienda, sobre la que el borrador seguramente no contemplará los aspectos siguientes:
 - Gastos inherentes a la adquisición: notaría, registro, comisiones, impuestos, etc.
 - Cantidades satisfechas a promotor o constructor. Deducción de los pagos mientras está en construcción la futura vivienda habitual.
 - Recuerde que desde el ejercicio 2013 se suprime la deducción por adquisición de vivienda, si bien se mantiene un régimen transitorio para las adquisiciones realizadas con anterioridad a 01-01-2013.
- Deducciones autonómicas:
 1. Circunstancias personales y familiares: nacimiento, etc.
 2. Adquisición de libros de texto
 3. Inversiones medioambientales
 4. Alquiler por jóvenes
 5. Mujeres o jóvenes emprendedoras
 6. Adquisición de segunda residencia en medio rural (jóvenes)

7. No obligados a presentar declaración con resultado a ingresar (por error en las retenciones).
- Si somos empresarios o profesionales, habrá que cuadrar los ingresos y gastos de la actividad económica con otros modelos presentados tales como los de IVA, retenciones, declaración de operaciones con terceros, etc.
 - Tenemos que comprobar si hemos realizado operaciones vinculadas en el ejercicio, lo que puede suceder si somos socios o administradores de sociedades o si somos cónyuges o parientes de socios o administradores. Debemos tener cuidado de valorar las operaciones realizadas con las sociedades a las que estemos vinculadas a valor de mercado.
 - Comprobar el régimen económico del matrimonio, situación civil del declarante, identificar a los miembros de la unidad familiar así como a otras personas que den derecho a reducciones, deducciones o a la aplicación del mínimo familiar.
 - También comprobar las declaraciones de ejercicios anteriores, o en su caso, solicitud de devoluciones.
 - Hay que comprobar también si se tiene o no obligación de declarar por IRPF, y si constituye unidad familiar optar por declaración individual o conjunta.
 - Si estuviéramos obligados a declarar el Impuesto sobre el Patrimonio, debemos prever que dicha declaración solo podrá presentarse por Internet y, en ese caso, también el IRPF solo puede presentarse por vía telemática.

Además, **se debe tener en cuenta la siguiente documentación:**

- Certificados: de trabajo, desempleo, invalidez, de retenciones emitido por los inquilinos de locales alquilados, rendimientos y retenciones de cuentas bancarias, depósitos, seguros, dividendos o compras de bonos y pagarés, de ingresos y retenciones de actividades agrarias y profesionales, de compraventa

de valores, de premios, de aportaciones a planes de pensiones, mutualidades o de préstamos.

- Libros registros de actividades empresariales y profesionales.
- Si se llevan, libros de contabilidad.
- Si es comunero en una Comunidad de Bienes que realiza actividades económicas o sus rentas superan los 3.000€ / año, la notificación que haya emitido dicha comunidad en la que se debe incluir información acerca de la renta de la entidad que se le atribuye, especificando diferentes tipos de ingresos, las bases de las deducciones que le corresponden y el importe de las retenciones atribuibles.
- Si realiza una actividad económica, conviene tener a la vista las declaraciones tributarias del ejercicio 2023: IVA, declaraciones trimestrales y resumen anual; retenciones, autoliquidaciones trimestrales y resumen anual; modelo 347, modelo 720, etc.
- Justificantes de ingresos y gastos correspondientes a los rendimientos del capital inmobiliario.
- Recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en ellos encontraremos un justificante del gasto de tributos del inmueble alquilado, o de gastos en la actividad profesional si está afecto a ella el inmueble o, por lo menos, el Número de Referencia Catastral que la Administración nos va a exigir consignar para la vivienda habitual y demás inmuebles.
- Justificantes de la adquisición y enajenación de bienes que nos pueden haber originado ganancias o pérdidas patrimoniales.
- Declaraciones de ejercicios anteriores.
- Datos fiscales suministrados por la AEAT

- Datos de identificación: DNI, NIF, datos familiares, etc.
- Certificado de retenciones sobre salarios (trabajo).
- Certificado de prestaciones y retenciones (pensiones y desempleo).
- Certificado de las cuentas bancarias (cuentas corrientes, libretas y depósitos a plazos).
- Certificado de ingresos en cuenta-vivienda
- Recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (casas, locales, garajes).
- Facturas y recibos de compra de vivienda (vivienda habitual).
- Certificado de préstamo para vivienda (vivienda habitual o en alquiler).
- Recibos de alquileres cobrados y factura de gastos (casas, locales, garajes).
- Certificado de retenciones sobre alquileres de locales (locales comerciales dados en alquiler).
- Escritura de venta o donación de inmuebles (venta de casas, locales, garajes).
- Certificado de valores cotizados (acciones, deuda pública o privada).
- Certificado de valores no cotizados (acciones y participaciones sociales).
- Certificado o "estado de posición" de fondos de inversión (FIM, FIAMM, SIM, SICAV).
- Certificado de seguros de vida, jubilación y enfermedad (incluidos los suscritos para obtener un préstamo hipotecario para la compra de vivienda habitual).
- Certificados de invalidez y de acreditación de la necesidad de obras de adecuación en la vivienda de minusválidos.

- Certificado del plan de pensiones.
- Libros contables (empresarios y profesionales).
- Impresos de las declaraciones fiscales obligatorias (empresarios y profesionales).
- Certificados de retención de profesionales.
- Recibo de donativos a entidades benéficas.

1.3 Principales Novedades IRPF 2023

Entre las principales novedades a considerar durante la campaña de la renta del ejercicio 2023 destacan:

- **Obligación de declarar:** se eleva de 14.000 a 15.000 euros el umbral de la obligación de declarar para quienes perciban (i) rendimientos del trabajo de más de un pagador, (ii) pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas, (iii) rendimientos del trabajo no sujetos a retención (porque el pagador no esté obligado a retener), o (iv) rendimientos del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Además, con efectos 1 de enero 2023, se establece la obligación de declarar para todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

- **Subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas:** Se declara exenta la percepción de las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes) de la política agraria comunitaria.

- **Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje:** Se eleva desde el 17 de julio de 2023, de 0,19 euros a 0,26 euros por kilómetro recorrido la cantidad exceptuada de gravamen destinada por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto siempre que se justifique la realidad del desplazamiento.
- **Reducción por obtención de rendimientos del trabajo:** se aumenta tanto el importe máximo de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo (que pasa de 5.565 euros anuales a 6.498 euros anuales) como el umbral de los rendimientos netos de trabajo que permiten aplicar esta reducción (que se eleva de 16.825 euros hasta 19.747,5 euros).
- **Gastos de difícil justificación en estimación directa simplificada:** El porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación será del 7% (antes 5%). Recordamos que la deducción no puede exceder de los 2.000€, y este límite absoluto permanece inalterado.
- **Gastos del titular de la actividad en seguridad social y por aportaciones a mutualidades alternativas a la seguridad social (autónomos):** A partir del 1 de enero de 2023, todas las personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas incluidas en este régimen especial cotizarán en función de los rendimientos anuales obtenidos en el ejercicio de sus actividades económicas, empresariales o profesionales, debiendo elegir la base de cotización mensual que corresponda en función de su previsión de rendimientos netos anuales, dentro de la tabla general fijada en la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado y limitada por una base mínima de cotización en cada uno de sus tramos y por una base máxima en cada tramo para cada año, si bien con la posibilidad, cuando prevean que sus rendimientos van a ser inferiores al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, de elegir base de cotización dentro de una tabla reducida.

Las bases elegidas tendrán carácter provisional, hasta que se proceda a su regularización en función de los rendimientos anuales obtenidos y comunicados por la Administración tributaria a partir del ejercicio siguiente respecto a cada trabajador autónomo.

La Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, fija para 2023 la cuota máxima por contingencias comunes, que opera como límite para gastos deducibles en concepto de mutualidad alternativa al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), en 15.266,72 euros. $[0,283 \times (4.495,50 \times 12)]$

- **Amortización acelerada de determinados vehículos y de nuevas infraestructuras:** A partir del 1 de enero de 2023, se establece la posibilidad de amortizar determinadas inversiones de elementos afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, bajo el cumplimiento de determinados requisitos y condiciones. En concreto, se permite amortizar de este modo las inversiones en:
 - Determinados vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV.
 - Nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos.
- **Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables:** Se podrán amortizar libremente en el período impositivo 2023 las inversiones en instalaciones destinadas a:
 - Autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables de acuerdo con lo definido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril.

- Uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles.

Este incentivo fiscal exclusivamente resultará de aplicación a aquellas inversiones cuya entrada en funcionamiento se haya producido en el ejercicio 2023 y 2024.

- **Reducción por obtención de rendimientos en estimación directa simplificada:** Respecto a la reducción adicional aplicable a los trabajadores autónomos económicamente dependientes, se elevan tanto el importe máximo de la misma desde 3.700 euros anuales hasta 6.498 euros anuales, como el umbral de rendimientos neto de las actividades económicas, que pasa de 14.450 euros a 19.747,5 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros.
- **Contribuyentes en estimación objetiva ("Módulos"):** Se prorrogan los límites excluyentes del método de estimación objetiva para 2023 (las cuantías de 250.000€ y de 125.000€), y por otro lado, se aumenta la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos del 5% al 10%. También se establece que las actividades agrícolas y ganaderas podrán reducir el rendimiento neto previo: (i) en el 35% del precio de adquisición del gasóleo agrícola; (ii) en el 15% del precio de adquisición de los fertilizantes.
- **Imputación de rentas inmobiliarias:** exclusivamente con efectos para el período impositivo 2023, en aquellos municipios en que los valores catastrales hubieran sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012, seguirán aplicando la imputación al 1,1 por ciento en 2023.
- **Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:** Con efectos desde el 1 de enero de 2023, las reducciones en la base imponible por aportaciones

y contribuciones a sistemas de previsión social tendrán como límite máximo conjunto (como hasta ahora, tras las recientes reformas) la menor de las cantidades siguientes: a) El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas recibidos individualmente en el ejercicio, y b) 1.500 euros anuales. Este límite se incrementará, no obstante, en las cuantías que se indican a continuación:

- a) 8.500 euros anuales si el incremento proviene de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior al resultado de aplicar a la contribución empresarial un coeficiente, que depende del importe anual de la contribución empresarial:

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

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

b) El incremento será de hasta 4.250 euros anuales en el caso de (i) aportaciones a planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores autónomos, (ii) aportaciones propias del empresario individual o el profesional a planes de empleo de los que sea promotor y partícipe; (iii) aportaciones a mutualidades de previsión social de las que el aportante sea mutualista o, finalmente, (iv) aportaciones a planes de previsión social empresarial o a seguros colectivos de dependencia de los que el aportante sea tomador y asegurado. Se especifica que el límite de 4.250€ establecido para las aportaciones de autónomos a planes simplificados de empleo y para las aportaciones de planes de los que sea promotor el autónomo se aplica también a las aportaciones de planes de pensiones sectoriales.

En todo caso, la cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos previstos en las letras a) y b) anteriores será de 8.500 euros anuales.

Se prevé un límite adicional de 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

- **Mínimo personal y familiar (mínimo autonómico):** La Comunidad Autónoma de Illes Balears, que ya disponía de importes correspondientes a los mínimos del contribuyente, por descendientes (por tercer, cuarto y siguientes) y por discapacidad a efectos del cálculo del gravamen autonómico de los contribuyentes residentes en su territorio, ha regulado por primera vez en 2023 los importes correspondientes al mínimo por el segundo descendiente y por ascendientes para el cálculo del gravamen autonómico.

Por su parte, la Comunidad de Madrid ha elevado para 2023 los importes correspondientes al mínimo del contribuyente, y a los mínimos por el primer y segundo descendientes, ascendientes y discapacidad en beneficio de los contribuyentes que residan en su territorio.

- **Tipos de gravamen del ahorro:** Se regulan nuevos tipos de gravamen, añadiendo dos tramos a la base liquidable entre 200.000 y 300.000€ con tipo del 27% (antes 26%) y a partir de 300.000€, que se aplica el tipo del 28% (antes 26%). Esta modificación es de aplicación también a los contribuyentes que se benefician del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.
- **Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial:** Se incluye una nueva deducción en la cuota íntegra por el 10 por 100, vinculada a contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros.

No obstante, en el caso de que las citadas retribuciones brutas anuales fueran iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe de la retribución bruta anual señalado con anterioridad.

Para los contribuyentes del IRPF, la disposición adicional tercera del Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad, concretó que, con efectos desde el 1 de enero de 2023, las personas trabajadoras autónomas con trabajadores a su cargo podrán practicar esta deducción en los términos y condiciones previstos en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF.

- **Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos "enchufables" y de pila de combustible y puntos de recarga:** A fin de fomentar la movilidad eléctrica y reducir la dependencia de combustibles fósiles, el artículo 189 del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, ha modificado, con efectos de 30 de junio de 2023, la Ley del IRPF para establecer dos nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal, que serán aplicables hasta el 31 de diciembre de 2024:

- Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos "enchufables" y de pila de combustible nuevos.
- Deducción para la instalación de puntos de recarga de baterías para dichos vehículos eléctricos.

El importe de estas deducciones, al igual que la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, recae exclusivamente sobre la cuota íntegra estatal.

- **Deducción por maternidad:** se ha modificado la Ley del IRPF para ampliar los beneficiarios de la deducción por maternidad a todas aquellas mujeres con hijos menores de tres años que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o bien en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados.

Se elimina el requisito de ejercer una actividad por cuenta propia o ajena por la que esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social para tener derecho a la misma y la limitación del importe de la deducción a las cotizaciones devengadas en el período impositivo.

- **Medidas de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes ("Ley de Startups"):**
 - Se eleva el importe de la exención de tributación de las opciones sobre acciones (stock options) de 12.000 a 50.000€ anuales en el caso de entrega por parte de startups de acciones o participaciones derivadas del ejercicio de opciones de compra y se flexibilizan las condiciones de generación de autocartera en sociedades de responsabilidad limitada.

- Se amplía también la base máxima de deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (de 60.000 a 100.000€ anuales), el tipo de deducción (que pasa del 30 al 50%), así como el periodo en el que se considera de reciente creación que sube de 3 a 5 años, con carácter general, o a 7 para empresas de ciertos sectores.

- Régimen especial de impatriados:
 - 1) Se reduce el plazo necesario en el que no puede haber sido residente la persona que se desplaza a nuestro país, de 10 a 5 años;
 - 2) Se amplía el régimen a teletrabajadores de empleadores no residentes, lo que en particular se entenderá cumplido por teletrabajadores por cuenta ajena que tengan un visado por teletrabajo de carácter internacional;
 - 3) Se amplía el régimen a administradores de empresas emergentes, aunque participen en el capital de las mismas con un porcentaje superior al 25%, salvo que se trata de una entidad patrimonial;
 - 4) Lo pueden aplicar quienes vengan a España a realizar una actividad económica calificada como de emprendedora, así como los profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes o lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente, en conjunto, más del 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo profesional;
 - 5) También se le da la opción de aplicar este régimen especial al cónyuge y a los hijos menores de 25 años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos, que se desplacen con un contribuyente que aplique el régimen, siempre que se cumplan las condiciones siguientes: se desplacen con el contribuyente que aplica el régimen o en un momento posterior, pero antes de que termine de aplicar el régimen (máximo de 5 años); que adquieran residencia en España; que no hubieran residido en

los 5 años anteriores y no tengan EP aquí; y que la suma de las bases liquidables del cónyuge y los hijos que optan al régimen sea menor que la base liquidable del impatriado "principal".

- Se regula el tratamiento fiscal del llamado "carried interest" (término con el que se denomina a la retribución adicional con la que se remunera a los gestores de fondos de capital-riesgo y venture capital en caso de éxito en su gestión). La Ley califica esta remuneración como un rendimiento del trabajo que debe integrarse en un 50% de su importe en el IRPF. Este tratamiento se aplicará a los rendimientos derivados directa o indirectamente de participaciones, acciones u otros derechos, incluidas comisiones de éxito, que otorguen derechos económicos especiales en determinadas entidades, siempre que se cumplan determinados requisitos.

2. Impuesto sobre el patrimonio (IP)

El Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que es titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que su titular deba responder. Así pues, se trata de un impuesto cuyo rendimiento está cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio, cualquiera que sea su resultado (a ingresar o negativo) es el comprendido entre los días 3 de abril y 1 de julio de 2024, ambos inclusive.

Sin perjuicio de la posibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria previsto en la Ley General Tributaria y en Reglamento General de Recaudación, el pago de la deuda tributaria resultante del impuesto sobre el patrimonio podrá realizarse mediante adeudo o cargo en cuenta o mediante domiciliación bancaria, en los mismos términos que se prevén para el pago en efectivo en una sola vez del IRPF.

No obstante, si el resultado de la declaración es a ingresar y su pago se domicilia en una cuenta bancaria, la presentación no podrá realizarse con posterioridad al día 26 de junio de 2024.

De conformidad con el **artículo 37 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio**, están obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio los sujetos pasivos, ya lo sean por obligación personal o real, en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Su cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras de este impuesto, y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedan, resulte a ingresar o,
- b) Cuando, no dándose la anterior circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros.

A efectos de la aplicación del primer límite, debe tenerse en cuenta que si la base imponible, determinada según las normas del impuesto, es igual o inferior al mínimo exento establecido, bien con carácter general en 700.000 euros, bien en el importe que en ejercicio de sus competencias normativas sobre el citado mínimo exento han aprobado las Comunidades Autónomas para sus residentes, no existirá obligación de declarar. Asimismo, debe atenderse para determinar o no la concurrencia de esta circunstancia a las deducciones o bonificaciones sobre la cuota íntegra del impuesto aprobadas por algunas Comunidades Autónomas. Todo ello siempre que el patrimonio bruto no resulte superior a 2.000.000 de euros.

En cuanto a la aplicación del segundo límite, deberán tenerse en cuenta todos los bienes y derechos del sujeto pasivo, estén o no exentos del impuesto, computados sin considerar las cargas y gravámenes que disminuyan el valor de los mismos, ni tampoco las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Los residentes en territorio español que pasen a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España por el conjunto de los bienes y derechos de contenido económico de que sean titulares a 31 de diciembre, con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. La opción debe ejercitarse mediante la presentación de la declaración en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

Cabe tener en cuenta que la opción podrá ejercitarse también por aquellos sujetos pasivos que dejaron de ser residentes en territorio español en los ejercicios en los que se eliminó el gravamen sobre el Impuesto sobre el Patrimonio (2008 a 2010, ambos inclusive) y optaron en su momento por seguir tributando en España por obligación personal.

Asimismo, debe tenerse en cuenta la sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real de los contribuyentes del IRPF que opten por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF conforme al régimen especial de los **"trabajadores desplazados a territorio español"** establecido en el artículo 93 de la Ley del IRPF y las especialidades en la tributación de los contribuyentes no residentes de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio deberán confeccionarse desde el formulario web del modelo 714 al que podrá acceder utilizando la opción "Servicio tramitación de declaración de Patrimonio". Esta puede realizarse a través del sistema CI@ve PIN, del certificado electrónico y mediante la consignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) del obligado tributario u obligados tributarios y del número o números de referencia puestos a disposición del contribuyente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el IRPF.

3. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (IGF)

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, creó el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (en adelante "IGF"), que se configura como un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros, que también se aplica en el ejercicio 2023

El devengo se produce el 31 de diciembre de cada año y, por tanto, a dicha fecha deberá verificarse el importe del patrimonio neto, así como el cumplimiento de los requisitos y condiciones para determinar la base imponible del impuesto.

Tal y como indica la Exposición de Motivos de la norma, el IGF coincide en su configuración con el IP tanto en su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible dado que solo grava aquellos contribuyentes con un patrimonio neto superior a 3.000.000 €.

La escala de gravamen del IGF coincide con la prevista en el Ley del IP con la particularidad que por los primeros 3.000.000 € de base liquidable no se generará ninguna tributación:

BASE LIQUIDABLE	CUOTA	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO APLICABLE
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5

Se señala que la cuota íntegra de este impuesto conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no puede exceder, del 60% para los sujetos pasivos por obligación personal.

Asimismo, y con la finalidad de evitar situaciones de doble imposición, se establece que de la cuota del IGF se podrá deducir la cuota que los contribuyentes hayan satisfecho en el IP.

El carácter complementario con el Impuesto sobre el Patrimonio se consigue en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas mediante la deducción en la cuota efectivamente satisfecha en dicho impuesto, al margen de las deducciones y bonificaciones aplicadas. Todo ello para evitar el efecto de doble imposición, ya que los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma.

Como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquiera de los puntos comentados con anterioridad.

Sin otro particular y aprovechando la ocasión para saludarles.



www.varona.es

VARONA ASESORES, S.L.P. – C/ Pascual y Genís 17-1 Valencia 46002

Tel.: (+34) 96 337 43 65 // varona@varona.es