

Guía Fiscal 2024



Knowing you.

ÍNDICE

DIRECTIVOS, SOCIOS, SOCIOS TRABAJADORES, CONSEJEROS...	5 - 7
NOVEDADES IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	7 - 9
TABLAS DE AMORTIZACIÓN FISCAL	9 - 13
RESERVA DE CAPITALIZACIÓN	13 - 14
RESERVA DE NIVELACIÓN	14 - 20
TRIBUTACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR	21 - 22
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	22 - 33
CAMBIOS NORMATIVOS	34-44
IMPUESTO DE LAS GRANDES FORTUNAS	44-46
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	46-64
DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS	64 - 66
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	67 - 72
IMPUESTO DE ENVASES Y EMBALAJES	72 - 78
I.P.C.	78-80
TRABAJADORES AUTÓNOMOS	80-81

RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL DE DIRECTIVOS, SOCIOS, SOCIOS TRABAJADORES, CONSEJEROS Y ADMINISTRADORES

Sociedades del Capital	Servicios	Régimen Seg. Social
Socios trabajadores	Presten Servicios de forma personal y directa NO Posean control efectivo Sociedad	Rég. General
Socios trabajadores	Presten Servicios de forma personal y directa Posean control efectivo Sociedad	Autónomos
Socios trabajadores miembros órgano Admón.	No desempeñan función de dirección y gerencia No posean control efectivo	Rég. General
Socios, consejeros y Administradores	Desempeñen funciones de dirección y gerencia Cobren como consejeros o trabajadores. NO Posean control efectivo Sociedad	R. Asimilados
Socios	Desempeñen funciones de dirección y gerencia Participación del 25%	Autónomos
Consejeros y Administradores	Únicamente ejercen de Administradores	Excluidos S.S.
Socio Relación Laboral alta Dirección	Sin control efectivo de la sociedad	R. General o Especial según actividad
Consejeros y Administradores	Desempeñen funciones de dirección y gerencia Posean control efectivo Sociedad	Autónomos
Socios	Presten Servicios de forma personal y directa Posean control efectivo Sociedad	Autónomos
Socios, Administradores o no	Objeto social mera administracion bienes de socios	Excluidos S.S.

- 1.- Cuando el trabajador posee 50%.
- 2.- Cuando trabajador posee 50% con familiares que convive.
- 3.- Cuando su participación es del 33%.
- 4.- Cuando su participación es del 25% y ejerce dirección y gerencia.

TIPO DE GRAVAMEN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PERIODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DE 11/07/2021

(modificados por la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal)

SUJETOS PASIVOS	TIPOS	2022	2023
Tipo general	-	25%	25%
Tipo reducido INCN <1.000.000,00 € ¹	-	25%	23%
Entidades de nueva creación del artículo 291 de la LIS que realicen actividades económicas, excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con BI positiva y el siguiente	-	15%	15%

Entidades de nueva creación constituidas entre el 1-1-2013 y el 31-12-2014 que realicen actividades económicas, que según la DT 22ª de la LIS pueden seguir aplicando el tipo establecido en la DA 19ª del R. D. leg. 4/2004, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente:

Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000,00 €	-	15%	15%
Por la parte de la base imponible restante	-	20%	20%

¹⁾ Para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2023 se introduce un tipo de gravamen reducido del 23% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de €. A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de la LIS.

Entidades sin fines lucrativos que no reúnen requisitos Ley 49/2002	-	25%	25%
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales	Resultado cooperativo	25%	25%
	Resultado extracoop.	25%	25%
		30%	30%
Cooperativas fiscalmente protegidas	Resultado cooperativo	20%	20%
	Resultado extracoop.	25%	25%
Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. (SOCIMI) (Ley 11/2009)	En general	0%	0%
	Gravamen especial sobre los beneficios distribuidos	19%	19%
	Gravamen especial sobre los beneficios no distribuidos	15%	15%
Entidades sin fines lucrativos que sí cumplen Ley 49/2002	-	10%	10%
Entidades de la Zona Especial Canaria (Art. 43 Ley 19/1994)	-	4%	4%
SICAV con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS que remite a la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva	-	1%	1%
Fondos de inversión de carácter financiero de la Ley 35/2003 con determinadas condiciones	-	1%	1%
Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS	-	1%	1%
Fondo de regulación del mercado hipotecario	-	1%	1%

Fondos de pensiones regulados por el Real Decreto Legislativo 1/2002	-	0%	0%
Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos y otras actividades reguladas en Ley 34 /1998	-	30%	30%
Actividades relativas al refinado y cualesquiera otras distintas de las de exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos o de la actividad de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos propiedad de terceros	-	25%	25%
Entidades de crédito	-	30%	30%

NOVEDADES IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto de Sociedades ha resultado modificado como consecuencia de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (PGE) de 2023:

Tipo de gravamen

Se reduce del 25% al 23% el tipo de gravamen para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000,00 € y no tengan la consideración de entidad patrimonial.

Amortización acelerada de determinados vehículos

Se regula una nueva posibilidad de amortizar libremente algunos activos. Se trata de las inversiones en vehículos nuevos de las tipologías FCV y FCHV (pila de hidrógeno), BEV (eléctrico puro), REEV (eléctrico de autonomía extendida) y PHEV (híbrido enchufable),

afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos de los ejercicios 2023, 2024 y 2025.

Deducción por aportaciones a sistemas de previsión social de los trabajadores

A efectos del Impuesto sobre Sociedades, se establece la posibilidad de que las entidades que realicen contribuciones a sistemas de previsión social empresarial a favor de sus trabajadores puedan aplicar una deducción por las mismas, pero solo por las contribuciones a favor de los trabajadores con retribuciones brutas de hasta 27.000,00 €.

La deducción será del 10% por las contribuciones empresariales correspondientes a los trabajadores que no sobrepasen el umbral de los 27.000,00 € y, para el resto, del mismo porcentaje, pero solo por la parte proporcional de las mismas en la proporción que represente 27.000,00 € respecto de la retribución total del trabajador.

Esta deducción se aplicará con los límites del resto de deducciones por incentivos, puede venir limitada por la tributación mínima y, lo que no se haya podido aplicar en el ejercicio, se podrá deducir en los 15 ejercicios siguientes.

Deducción por inversiones en la industria cinematográfica.

Con el objeto de beneficiar el desarrollo de la industria cinematográfica española, la actual ley del Impuesto sobre Sociedades ha introducido una serie de incentivos fiscales vinculados al sector cinematográfico y de las artes escénicas.

Los artículos 36.1, 36.3 y 39.7 del Impuesto sobre sociedades conforman su marco legal.

Las deducciones se sustentan en certificados del Ministerio de Cultura y se documentan en un contrato regulado por la normativa. Además, toda la documentación sobre la desgravación se remite a final de año a la AEAT quedando reconocido el derecho a aplicar la deducción para la empresa que hace la aportación

- Esta deducción afecta a aquellas personas jurídicas o personas físicas con actividades económicas que participen en la financiación de los costes de la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.
- De esta manera, los incentivos permiten que empresas y autónomos de cualquier sector apliquen una deducción del 120% en su Impuesto Sociedades o IRPF calculado sobre las cantidades aportadas a los proyectos culturales.

- El resultado es un ahorro fiscal del 20 por ciento.
- La financiación se podrá realizar en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad de la producción, con independencia del momento en que el promotor incurra en los costes de producción.
- La base de la deducción está constituida por los costes directos incurridos en dichas actividades.
- Es necesario que exista un contrato de financiación entre el inversor y la sociedad productora.
- Notificar a la Administración Tributaria competente la existencia de dicho contrato, especificando:
 - La identidad de los contribuyentes.
 - La descripción de la producción.
 - El presupuesto que se va a invertir en la producción (destacando los gastos realizados en territorio español).
 - La forma de financiación (separando las aportaciones del productor, contribuyentes y subvenciones).
 - La documentación de esta serie de trámites será realizada por la productora, entregando al inversor el justificante de la inversión realizada.
 - El importe máximo de la deducción es del 50% de la cuota íntegra.

TABLAS DE AMORTIZACIÓN FISCAL

La **Ley 31/2022, de 23 de diciembre**, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, introdujo **una nueva disposición adicional decimoctava en la LIS**, según la cual las **inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV**, según la definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por **Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas**. Su entrada en vigor fue el 1 de enero de 2023.

**TABLA DE COEFICIENTES
DE AMORTIZACIÓN**

Tipo de Elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10

Mobiliario y enseres

Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14

Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas

Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos	33%	6
Producciones cinematográficas, fotográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

A.- Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

B.- Sea el resultado de aplicar un determinado porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

- 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.
- 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

C.- Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos. Este método no es admisible para los edificios, mobiliario y enseres.

D.- Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

E.- El contribuyente justifique su importe.

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, habrá que realizar los siguientes ajustes en las casillas [00303] y [00304] «Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- Cuando la amortización contable practicada en el ejercicio por el contribuyente por cualquiera de los conceptos a que se refiere el artículo 12.1 de la LIS sea superior a la amortización fiscalmente admitida según lo establecido en dichos apartados, deberá consignarse el importe de esa diferencia por exceso en la casilla [00303] de aumentos. Asimismo, cuando el elemento en períodos impositivos posteriores esté amortizado contablemente, deberá consignarse el importe de dicha diferencia en la casilla [00304] de disminuciones, como consecuencia de la reversión del ajuste positivo, en función de la amortización fiscal.
- Y en el supuesto de que la amortización fiscalmente admitida sea superior a la amortización contable practicada por el contribuyente por los referidos conceptos (y no sea el caso de error contable), deberá consignarse el importe de la diferencia correspondiente en la casilla [00304] de disminuciones. Asimismo, cuando el elemento en períodos impositivos posteriores esté amortizado fiscalmente, deberá consignarse el importe de dicha diferencia en la casilla [00303] de aumentos, como consecuencia de la reversión del ajuste negativo, en función de la amortización contable.



RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

La reserva de capitalización se concreta en la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto en el 10,00% de los beneficios retenidos voluntariamente por la empresa, previo cumplimiento de una serie de condiciones y límites. Entre otros, que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

Efectos fiscales y su reflejo contable

Desde la perspectiva del reconocimiento del gasto por impuesto sobre beneficios, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes de aplicar originarán el



nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar al de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.

Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos establecidos por la norma fiscal la empresa deberá contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

RESERVA DE NIVELACIÓN

La reserva de nivelación se configura como un incentivo fiscal del régimen especial de empresas de reducida dimensión para las entidades que apliquen el tipo de gravamen del 25% que podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10,00% de su importe. Estas cantidades minoradas se adicionarán a la base imponible de los próximos 5 años siempre que se obtengan pérdidas, o si no hubiera pérdidas en la base imponible del quinto ejercicio siguiente. Por tanto, este incentivo fiscal permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales.

Además, la empresa deberá dotar una reserva por el importe de la minoración practicada, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición de las citadas cantidades a la base imponible de la entidad

Efectos fiscales y su reflejo contable

Contablemente, al minorarse la base imponible con la aplicación de la reserva de nivelación se pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros, pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).

El Ministerio de Hacienda ha publicado el Proyecto de Orden que modifica el modelo 202 para efectuar pagos fraccionados del IS y del IRNR y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados del IS en régimen de consolidación fiscal.

La Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, ha aprobado un tipo reducido en el IS para

aquellas entidades con una cifra de negocios inferior a un millón de €. Además, se ha reducido el tipo de gravamen general en dos puntos, haciendo necesario plasmar estas modificaciones en los citados modelos, permitiendo incluir en ellos una marca que distinga a las entidades que en el periodo impositivo anterior obtuvieran una cifra de negocios inferior al millón de €.

Además, la nueva disposición adicional decimoctava de la Ley IS establece una medida temporal con efectos para los periodos impositivos iniciados en 2023, relativa a las bases imponibles de las entidades en régimen de consolidación fiscal, en virtud de la cual, en la base imponible del grupo se incluirán las bases positivas y el 50% de las bases negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades del grupo. Las bases imponibles no incluidas se integrarán en la base imponible del grupo en cada uno de los diez primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. Para recoger esta información adicional, se hace necesario modificar el modelo 222 y su Anexo V.

2024			
ABRIL	JULIO	OCTUBRE	DICIEMBRE
1º PAGO FRACCIONADO	IS 2023	2º PAGO FRACCIONADO	3º PAGO FRACCIONADO
B.I. Desde enero 2023 Hasta marzo 2023		B.I. Desde enero 2023 hasta septiembre 2023	B.I. Desde enero 2023 Hasta noviembre 2023
(+) 25% DIVIDENDOS Y RENTAS		(+) 25% DIVIDENDOS Y RENTAS	(+) 25% DIVIDENDOS Y RENTAS
=		=	=
BASE PAGO FRACCIONADO		BASE PAGO FRACCIONADO	BASE PAGO FRACCIONADO
(X) POR TIPO GRAVAMEN		(X) POR TIPO GRAVAMEN	(X) POR TIPO GRAVAMEN
(-) BONIFICACIONES		(-) BONIFICACIONES	(-) BONIFICACIONES
(-) RET. E ING. A CTA.		(-) RET. E ING. A CTA.	(-) RET. E ING. A CTA.
RESULTADO A INGRESAR		(-) 1º PAGO FRACCIONADO	(-) 1º PAGO FRACCIONADO
		RESULTADO A INGRESAR	(-) 2º PAGO FRACCIONADO
		RESULTADO A INGRESAR	

MODALIDAD DE PAGO FRACCIONADO						
Importe cifra negocios	Tipo empresa Tipo de gravamen	Modalidad		Modalidad	% Pago fraccionado	% mínimo de pago fraccionado
≥ 6 millones € < 10 millones €	Nueva creación (15%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada	10%	NO
	Entidades Ley 49/2002 (10%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada	7%	NO
	SOCIMI (19%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada distrib. Dividendos	13%	NO
	Cooperativas fiscalmente protegidas (20%/25%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada rdo extra- cooperativos	17%	NO
				BI acumulada rdo cooperativos	14%	NO
	Cooperativas de crédito (20%/30%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada rdo extra- cooperativos	21%	NO
				BI acumulada rdo cooperativos	17%	NO
	Entidades ZEC (4%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada	4%	NO
	Financieras (30%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada	21%	NO
	Hidrocarburos (30%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada	21%	NO
Resto de entidades (25%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada	17%	NO	
≥ 10 millones €	Nueva creación (15%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada	15%	23% resultado contable positivo
	Entidades Ley 49/2002 (10%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada	10%	NO
	SOCIMI (19%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada distrib. Dividendos	17%	NO
	Cooperativas fiscalmente protegidas (20%)	art. 40.3 LIS		BI acumulada rdo extra- cooperativos	24%	23% resultado contable positivo rdos. extra- cooperativos
BI acumulada rdo cooperativos				19%	23% resultado contable positivo rdos. cooperativos	

≥ 10 millones €	Cooperativas de crédito (20%/30%)	art. 40.3 LIS	BI acumulada rdo extra- cooperativos	29%	23% resultado contable positivo rdos. extra- cooperativos
			BI acumulada rdo cooperativos	24%	23% resultado contable positivo rdos. cooperativos
	Entidades ZEC (4%)	art. 40.3 LIS	BI acumulada	4%	23% resultado contable positivo
	Entidades de crédito (30%)	art. 40.3 LIS	BI acumulada	29%	25% resultado contable positivo
	Hidrocarburos (30%)	art. 40.3 LIS	BI acumulada	29%	25% resultado contable positivo
	Resto de entidades al tipo general del 25%	art. 40.3 LIS	BI acumulada	24%	23% resultado contable positivo

COMPENSACIÓN BASES		IMPONIBLES NEGATIVAS	
BI previa a la compensación de BIN's	Presentación de la autoliquidación	Importe de la compensación realizado a origen	Impacto
Cero o negativa	En plazo	Cero	El contribuyente no ejercitó opción alguna. Por lo tanto, podrá optar posteriormente sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria o en el seno de un procedimiento de comprobación.
Positiva	En plazo	Hasta el límite Máximo.	Se podrá optar posteriormente sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria o en el seno de un procedimiento de comprobación.
		Cero o en cantidad inferior al límite máximo posible.	El contribuyente ejercitó un derecho de opción (no compensar o hacerlo por debajo de lo posible). El contribuyente ya no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación o en el seno de una comprobación, modificar la opción ya ejercitada.
Positivo, Cero o negativa	Fuera de plazo	Cero (en plazo)	El contribuyente no ejercitó el derecho a compensar en plazo, por lo que transcurrido dicho plazo reglamentario no podrá rectificar su opción, solicitando ya sea mediante declaración extemporánea o mediante una comprobación, la compensación de BIN's.

NOTA: Una modificación de la normativa en el IS aprobada en diciembre de 2022, con aplicación temporal para los ejercicios iniciados en 2023, limita la aplicación de las bases

imponibles negativas en los grupos de consolidación fiscal a un máximo del 50% de las generadas individualmente, y difiere la aplicación pendiente de estas BINS durante 10 años.

Importe Neto Cifra de Negocios €	BIN Desde 2017 DA 15º LIS
INCEN < 20 M	70% Min. 1 M.
20 M < INCEN < 60 M	50% Min. 1 M.
60 M > INCEN	25% Min. 1 M.

LÍMITES AUDITORÍA

A reunir 2 de ellos al cierre durante 2 ejercicios consecutivos

LÍMITES	Umbral para auditoría obligatoria de cuentas de sociedades de capital.	Máximos para aplicación PGC-Pymes. Máximos para formular cuentas abreviadas. Umbral para auditoría obligatoria de cuentas de otras entidades (cooperativas).
Activo	2.850.000,00	4.000.000,00
INCEN	5.700.000,00	8.000.000,00
Nº Medio Trabajadores	50	50

LÍMITE MEMORIA ABREVIADA

Balance, memoria y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados	Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada
1. Total de partidas del activo no superior a 4.000.000,00 €	1. Total de partidas del activo no superior a 11.400.000,00 €
2. Importe neto de su cifra anual de negocios no superior a 8.000.000,00 €	2. Importe neto de su cifra anual de negocios no superior a 22.800.000,00 €
3. Número medio de trabajadores no superior a 50	3. Número medio de trabajadores no superior a 250

TRIBUTACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR: BENEFICIOS FISCALES

La normativa fiscal contempla varios beneficios fiscales para este tipo de compañías, como una bonificación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones o una exención en el Impuesto sobre Patrimonio.

- Impuesto de Sucesiones y Donaciones.** En este gravamen se aplica una bonificación de entre el 95% y el 99%, según la comunidad autónoma, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes afectos a actividades económicas y profesionales y de las participaciones significativas en sociedades con actividad económica. Para poder acogerse a esta bonificación, se requiere que el donante tenga 65 o más años -o menos de 65 años siempre y cuando se tenga reconocida la condición de incapacidad permanente absoluta-; que deje de realizar las funciones de dirección que venía ejerciendo de forma habitual; y que los herederos mantengan las acciones o participaciones recibidas durante un mínimo de 10 años, aunque algunas comunidades establecen periodos inferiores.
- IRPF.** La normativa establece que está exenta de tributación en el IRPF la ganancia patrimonial -por el incremento de valor de la empresa en el tiempo en el que haya sido su titular-obtenida por el donante que cumple con los requisitos para beneficiarse de la exención en el Impuesto sobre Patrimonio y la bonificación en Sucesiones y Donaciones, en caso de donación de la actividad o de las acciones o participaciones de la empresa a la siguiente generación de la familia.
- Impuesto sobre el Patrimonio.** El artículo 4 de este tributo prevé una exención total para los bienes afectos a actividades económicas y profesionales y de las participaciones significativas en sociedades con actividad económica. Esta exención está armonizada para todas las comunidades autónomas, por lo que, a pesar de que cada región tiene capacidad para realizar cambios en la aplicación del impuesto sobre Patrimonio, la exención para este tipo de activos es total en todas ellas. El principal requisito para poder beneficiarse de esta exención es que la actividad económica de la empresa familiar difiera de la de gestionar patrimonio de carácter mobiliario o inmobiliario. Además, también es necesario que la participación individual del socio en el capital social de la entidad sea, como mínimo, del 5%. También podrán aplicarla aquellos contribuyentes cuyo grado de participación sea del 20%, incluyendo la participación del cónyuge, ascendiente,

descendientes o colaterales de hasta segundo grado. También se requiere que un miembro de la familia accionista ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y que la remuneración por este cargo represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

- **Impuesto a las grandes fortunas.** El nuevo impuesto de solidaridad a las grandes fortunas, en vigor desde el 1 de enero de este año, ha sido diseñado a imagen y semejanza del de Patrimonio, de manera que cuenta con las mismas condiciones ya mencionadas en dicho tributo al respecto de las empresas familiares. La intención del Gobierno con este gravamen ha sido la de armonizar la tributación entre comunidades autónomas, anulando la bonificación del 100% con la que Madrid y Andalucía habían eliminado de facto el Impuesto sobre Patrimonio, y que hacía que los contribuyentes de estas regiones no tuvieran que tributar. Así, aunque este nuevo impuesto hará que en estas dos comunidades ahora sí tengan que tributar los contribuyentes con una riqueza superior a los tres millones de €, se mantiene la exención y, por tanto, no tendrán que tributar por las participaciones y activos afectos a la actividad económica, siempre que cumplan con los mismos requisitos descritos en Patrimonio, algo que hasta ahora podrían haber desatendido pero que ahora será necesario que comprueben.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Con efectos desde 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF):

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

Se modifica el **artículo 20** de la LIRPF por el apartado Uno del artículo 59 de la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (LPGE para 2023), de modo que se aumentan los importes que minorarán los rendimientos netos del trabajo aumentándose, asimismo, la cuantía por debajo de la cual se aplicará esta reducción.

Esta reducción se aplicará a los contribuyentes con **rendimiento netos del trabajo inferiores a 19.747,50 €** siempre que no tengan

rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo, superiores a 6.500,00 €.

Las nuevas cuantías de la reducción son las siguientes:

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo **iguales o inferiores a 14.047,50 €: 6.498,00 €** anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos **entre 14.047,50 y 19.747,50 €: 6.498,00 € menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,50 €** anuales.

Obligación de declarar

Se modifica el **apartado 3 del artículo 96** de la LIRPF por el apartado Dos del artículo 59 de la LPGE para 2023, de modo que el límite excluyente de la **obligación de declarar** en el caso de **percibir los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 96.3 de la LIRPF** (los que procedan de más un pagador con las excepciones señaladas en dicho artículo; pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas; en los casos en que el pagador no esté obligado a retener o cuando sean rendimientos sujetos a tipo fijo de retención) **se eleva a 15.000,00 €** (con anterioridad el límite era de 14.000,00 €).

Determinación del tipo de retención

Se modifica la **disposición adicional cuadragésima séptima** de la LIRPF por el apartado Tres y Cuatro del artículo 59 de la LPGE para 2023, de modo que para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo, se distinguen **dos situaciones**:

- A los **rendimientos del trabajo** que se satisfagan o abonen durante el **mes de enero de 2023** y a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención (arts. 80.1.º y 82 del RIRPF) se aplicará la **normativa vigente a 31 de diciembre de 2022**.
- A los **rendimientos del trabajo** que se satisfagan o abonen **a partir del 1 de febrero de 2023**, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención conforme a la **normativa vigente a partir de 1 de enero de 2023**, practicándose la regularización del mismo si procede en los primeros rendimientos del trabajo que satisfaga o abone.

Reducción para empresarios o profesionales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa

Se modifica la **letra a) del número 1º del apartado 2 del artículo 32** de la LIRPF por el apartado Uno del artículo 60 de la LPGE para 2023, de modo que se aumentan los importes que minorarán los rendimientos netos de las actividades económicas cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 32.2.2º de la LIRPF, aumentándose asimismo la cuantía por debajo de la cual se aplicará esta reducción.

Esta reducción se aplicará a los contribuyentes con **rendimiento netos de actividades económicas inferiores a 19.747,50 €** siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas, superiores a 6.500,00 €.

Las nuevas cuantías de la reducción son las siguientes:

- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas **iguales o inferiores a 14.047,50 €: 6.498,00 €** anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos **entre 14.047,50 y 19.747,50 €: 6.498,00 € menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,50 €** anuales.

Reducción para empresarios o profesionales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa simplificada

Se añade una **disposición adicional quincuagésima sexta** en la LIRPF por el apartado Dos del artículo 60 de la LPGE para 2023, en virtud de la cual el porcentaje de deducción para el conjunto de las **provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación** para los contribuyentes que determinen su rendimiento neto por el **método de estimación directa simplificada** será durante el ejercicio 2023 del **7 por ciento**.

Reducción a empresarios determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva

Se añade una **disposición adicional quincuagésima cuarta** en la LIRPF por el apartado Uno del artículo 61 de la LPGE para 2023, en virtud de la cual los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el **método de estimación objetiva** podrán **reducir el rendimiento neto** de módulos obtenido en 2023 en **un 10 por 100**.

Prórroga de los límites excluyentes del método de estimación objetiva

Se modifica la **disposición transitoria trigésimo segunda** de la LIRPF por el apartado Dos del artículo 61 de la LPGE para 2023, de modo que se prorrogan para el ejercicio 2023 los límites cuantitativos que se vienen aplicando en ejercicios anteriores y que delimitan el ámbito de aplicación de método de estimación objetiva para las actividades económicas incluidas en el ámbito de aplicación de dicho método, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.

Por tanto, las **magnitudes excluyentes de carácter general** serán para el ejercicio 2023 las siguientes:

- **Volumen de ingresos** en el año inmediato anterior superior a **250.000,00 €** para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales. Se computarán la totalidad de las operaciones, exista o no obligación de expedir factura. Las **operaciones en las que exista obligación de expedir factura** cuando el destinatario sea empresario, **no podrán superar 125.000,00 €**.
- Volumen de ingresos para el conjunto de **actividades agrícolas, forestales y ganaderas superior a 250.000,00 €**.
- Volumen de **compras en bienes y servicios** en el año inmediato anterior, excluidas las adquisiciones del inmovilizado, **superior a 250.000,00 €**.

Adicionalmente, por la Disposición Transitoria sexta de la LPGE para 2023 se establece un **nuevo plazo para renunciar o revocar la renuncia al régimen de estimación objetiva** desde el siguiente a la fecha de publicación desde la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 **hasta el 31 de enero de 2023**.

Las renunciaciones y revocaciones presentadas para el año 2023 durante el mes de diciembre de 2022, con anterioridad al nuevo plazo, se entenderán presentadas en período hábil.

Límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones empresariales a sistemas de previsión social

Se modifica el apartado 1 del artículo 52 de la LIRPF por el apartado Uno del artículo 62 de la LPGE para 2023, de modo que se modifican las aportaciones máximas que el trabajador puede hacer al mismo instrumento de previsión social al que se hubieran realizado contribuciones empresariales:

Límite máximo conjunto. Como límite máximo conjunto para las aportaciones o contribuciones a sistemas de previsión social, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

A) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

B) 1.500,00 €.

Este límite se incrementará

1. En 8.500,00 €, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social (mismo plan de pensiones, plan de previsión social empresarial, mutualidad de previsión social, etc.) al que se han realizado las contribuciones empresariales, **por importe igual o inferior a las cantidades que resulten del siguiente cuadro en función del importe anual de la contribución empresarial:**

Importe anual de la contribución	Aportación máxima del trabajador
Igual o inferior a 500,00 €	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2,50
Entre 500,01 y 1.500,00 €	1.250,00 €, más el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500,00 €
Más de 1.500,00 €	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1

2. No obstante, **en todo caso se aplicará el multiplicador 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000,00 € procedentes de la empresa que realiza la contribución.**
3. Las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.
4. En 4.250,00 siempre que tal incremento provenga de:
 - Aportaciones a planes de pensiones sectoriales realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran a dichos planes por razón de su actividad.
 - Aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos.
 - Aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de

los que sea promotor y, además, participe o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

Además, se mantiene el límite de 5.000,00 € anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa, que ya existía con anterioridad.

Tipo de gravamen del ahorro en el IRPF

Se modifica el artículo 66 de la LIRPF por el apartado Uno del artículo 63 de la LPGE para 2023, de modo que se modifica la escala que se aplica a la parte de la base liquidable del ahorro para determinar la cuota íntegra estatal.

La nueva escala aplicable a la base liquidable del ahorro es la siguiente:

Base liquidable del ahorro - Hasta €	Cuota íntegra - €	Resto base liquidable del ahorro - Hasta €	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	9,50
6.000,00	570,00	44.000,00	10,50
50.000,00	5.190,00	150.000,00	11,50
200.000,00	22.440,00	100.000,00	13,50
300.000,00	35.940,00	En adelante	14,00

Asimismo, también se modifica en los mismos términos señalados la escala aplicable a la base liquidable del ahorro para determinar la cuota íntegra autonómica.

Se modifica el artículo 76 de la LIRPF por el apartado Dos del artículo 63 de la LPGE para 2023, de modo que, También se modifica la escala que se aplica a la parte de la base liquidable del ahorro para determinar la cuota íntegra estatal en el caso de aquellos contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias señaladas en los artículos 8.2 y 10.1 de la LIRPF.

Así, en este caso, la escala aplicable a la base liquidable del ahorro será la siguiente

Base liquidable del ahorro - Hasta €	Cuota íntegra - €	Resto base liquidable del ahorro - Hasta €	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	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	100.000,00	27,00
300.000,00	71.880,00	En adelante	28,00

Escala aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

Se modifica el número 2º de la letra e) del apartado 2 del artículo 93 de la LIRPF por el apartado Tres del artículo 63 de la LPGE para 2023.

En el régimen fiscal especial previsto en el artículo 93 LIRPF para los trabajadores desplazados a territorio español, se modifican los tipos aplicables para determinar la cuota íntegra que corresponda a la parte de la parte liquidable que corresponda a **dividendos, intereses u otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisión de elementos patrimoniales** a la que se le aplicará la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro - Hasta €	Cuota íntegra - €	Resto base liquidable del ahorro - Hasta €	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	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	100.000,00	27,00
300.000,00	71.880,00	En adelante	28,00

Deducción por maternidad

Se modifica el artículo 81 LIRPF por el artículo 64 de la LPGE para 2023.

Se modifican los requisitos para poder aplicar la deducción por maternidad:

Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes pueden minorar la cuota diferencial hasta en 1.200,00 € anuales por cada hijo menor de tres años hasta que el menor alcance los tres años **siempre que cumplan alguno de los siguientes requisitos:**

- En el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo.
- En el momento del nacimiento del menor 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.

El importe de esta deducción se podrá incrementar hasta en 1.000,00 € adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

Una vez cumplidos cualquiera de los requisitos anteriores, **se mantiene el derecho a seguir percibiendo esta deducción hasta que el menor alcance los tres años de edad.**

Esta deducción **se calculará de forma proporcional al número de meses del periodo impositivo posteriores al momento en se cumplan los requisitos**, en los que la mujer tenga derecho al mínimo por descendientes por ese menor de tres años, **siempre que durante dichos meses no se perciba por ninguno de los progenitores en relación con dicho descendiente el complemento de ayuda para la infancia** previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, (*) **salvo que lo vinieran percibiendo con anterioridad a 1 de enero de 2023.**

(*) Nueva disposición transitoria trigésimo séptima de la LIRPF introducida por el artículo 73 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre.

Cuando se tenga derecho a la deducción por haberse dado de alta en la Seguridad Social o mutualidad con posterioridad al nacimiento

del menor, **la deducción correspondiente al mes en que se cumpla el período de cotización de 30 días se incrementará en 150,00 € anuales.**

El incremento de la deducción por gastos de custodia en guardería o centros de educación infantil autorizados se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos y tendrá como límite el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período en relación con ese hijo.

Se podrá solicitar el abono anticipado del importe de la deducción por maternidad (no del incremento de la misma por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados).

Retención sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual

Se modifica el apartado 3 del artículo 101 de la LIRPF por el apartado Uno del artículo 65 de la LPGE para 2023.

El porcentaje de retención sobre los **rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas** (que, con carácter general es el 15 por ciento) será del 7 por ciento cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al **ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000,00 € y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo** obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos obtenidos por el perceptor tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF (deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla) y, para el ejercicio 2023, también cuando se trate de rendimientos obtenidos por contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la Isla de la Palma (D.A. 57ª LIRPF introducida por LPGE para 2023).

Se modifica el **apartado 9 del artículo 101 de la LIRPF** por el apartado Dos del artículo 65 de la LPGE para 2023.

El porcentaje de retención sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cualquiera que sea su calificación será del 15 por ciento.

No obstante, será de aplicación el **7 por ciento:**

- Cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a

15.000,00 € y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

- Cuando se trate de los rendimientos de actividades profesionales establecidos reglamentariamente.
- Cuando se trate de anticipos a cuenta derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se vayan a devengar a lo largo de varios años.

Imputación de rentas inmobiliarias

Se añade una **disposición adicional quincuagésima quinta** en la LIRPF por el artículo 66 de la LPGE para 2023.

El **porcentaje de imputación del 1,1** previsto en el artículo 85 de la LIRPF resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva general, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

Deducción por residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma durante los períodos impositivos 2022 y 2023

Se añade una **disposición adicional quincuagésima séptima** en la LIRPF por el artículo 67 de la LPGE para 2023.

Para los **períodos impositivos 2022 y 2023**, la deducción prevista en el número 1.º del apartado 68 de la LIRPF (deducción por la obtención de rentas en Ceuta y Melilla) será aplicable a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma.

Régimen fiscal especial de las Illes Balears

La disposición adicional septuagésima de la LPGE para 2023 introduce el Régimen fiscal especial de las Illes Balears con efectos para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028.

Este régimen podrá ser de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen el rendimiento neto de su actividad económica mediante el método de estimación directa.

Sanciones por errores en la declaración de la Renta

El próximo 3 de abril dará comienzo la campaña de declaración de la Renta, un trámite que, de no hacerse o cumplimentarlo mal, puede acarrear importantes sanciones económicas, las cuales dependen del tipo de infracción y de su gravedad. Algunas de las infracciones más comunes son las siguientes:

- **Presentar la declaración de la Renta fuera de plazo**

La presentación de los impuestos fuera de plazo es una de las infracciones tributarias más habituales, y en el caso de la campaña de la Renta 2023-2024, el plazo para su presentación finaliza el 1 de julio. A partir de esa fecha, su presentación supondrá la aplicación de un recargo si la declaración te sale a pagar por parte de la Agencia Tributaria.

De esta manera, habría que pagar un 1% del importe a pagar por cada mes de retraso, ascendiendo a un recargo del 15% una vez alcanzado el año. Si el resultado de la declaración es a devolver, la sanción aplicada por presentarla fuera de plazo es de 100 euros.

- **Documentos falsos o deducciones erróneas**

Aplicar deducciones de forma incorrecta en la declaración de la Renta puede suponer una multa, siendo algunas de las sanciones más habituales dentro de esta categoría las siguientes:

- En el caso de que la Agencia Tributaria considere que se trata de una infracción grave, la sanción asciende a un total del 15% de la cantidad recibida.
- Si se omiten datos de relevancia o se incluye información falsa en la declaración de la Renta, la sanción es de 300 euros.
- En el supuesto de que se utilicen facturas, justificantes o documentos falsos para que salga favorable la declaración en casos superiores a los 3.000 euros, la sanción es de entre el 50% y el 100% del importe.
- El empleo de métodos fraudulentos supone una sanción de hasta el 150% en función del perjuicio causado a Hacienda.

Además, también es posible que se lleguen a perder subvenciones o ayudas públicas, e incluso, en los casos más graves, que se aplique una suspensión profesional.

- **No incluir todos tus ingresos en la declaración de la Renta**

En aquellos casos en los que no se incluyan todos los ingresos en la declaración de la Renta se estaría infringiendo la legislación vigente, y según el artículo 191 de la Ley General Tributaria, según la gravedad, podrían aplicarse las siguientes sanciones:

- Infracción leve: se produce cuando la base de la sanción es inferior o igual a los 3.000 euros, o siendo superior y no existe ocultación, y en este caso la sanción es una multa proporcional al 50%.
- Infracción grave: si la base de la sanción supera los 3.000 euros y existe la ocultación, se considera que es una infracción grave, lo que supone una multa proporcional del 50% al 100% de la base.
- Infracción muy grave: si se utilizan medios fraudulentos, se considera que es una infracción muy grave, con una multa proporcional del 100% al 150%.



CAMBIOS NORMATIVOS 2023

Tributación de los dividendos. El sistema tributario establece que los ingresos obtenidos en forma de dividendo por la tenencia de **acciones de empresas** que reparten beneficios deben tributarse como renta del ahorro, integrada por un lado por los rendimientos del capital mobiliario y, por otro, las ganancias o pérdidas patrimoniales.

Cuando un contribuyente realiza su declaración de **IRPF** para declarar las rentas obtenidas el año anterior, debe incluir en ella las logradas en forma de dividendos. En concreto, los dividendos tributan como **rendimientos del capital mobiliario**, mientras que la mera tenencia de acciones no implica tributación, pero, en caso de venderlas, sí será obligatorio declarar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, que será la diferencia entre el importe de venta de las acciones respecto al importe por el que se compraron.

Hay que recordar que la declaración de la Renta se presenta en el año natural siguiente al año en el que se han ingresado las rentas del trabajo o del capital, por lo que el dividendo a cuenta percibido, por ejemplo, en 2022, se declarará en 2023, mientras que, si como suele ser habitual, el dividendo complementario o extraordinario se cobra con las cuentas de ese ejercicio una vez ya cerradas, esto es, en 2023, éste será incluido en la declaración que se presente ya al año siguiente, en 2024. Sin embargo, en la presentada en 2023 se incluirá, de haberlo, el dividendo complementario correspondiente al ejercicio 2021 pero cobrado en 2022.

Se ha elevado el **tipo impositivo** sobre ese tramo de rentas superiores a 200.000,00 €, pasando del 26% al 27%, y además han introducido un nuevo tramo por el que se aplica un 28% a partir de los 300.000,00 €. Estos cambios se aplicarán sobre las rentas del ahorro obtenidas en 2023.

Compensaciones. Los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias o pérdidas patrimoniales pueden compensarse mutuamente, de manera que un resultado negativo en uno de ellos se puede descontar en el otro, con un límite del 25%, para reducir la base imponible y con ello abonar una cuota inferior.

Retenciones. Por otra parte, en el momento en el que una compañía realiza el pago del dividendo a sus accionistas se aplica una **retención del 19%**. Esta retención, al igual que la comisión que pueda cobrar la entidad financiera que gestione el cobro, deben indicarse posteriormente en la declaración de la renta, puesto que se descontarán de la cuota a pagar.

Dividendo en acciones. No tributa igual un dividendo percibido en **metálico**, que formará parte de las ganancias de la renta del ahorro a

incluir en la declaración, que el recibido en forma de nuevas acciones o derechos de suscripción, cuya tributación quedará diferida al momento en el que sean vendidas. En este caso, si se decide vender en el mercado los derechos de **suscripción de acciones**, la cuantía percibida se declarará como ganancia patrimonial, con una retención del 19%, mientras que si se venden a la empresa por un precio fijo se incluirá como dividendo en los rendimientos del capital mobiliario.

Compañías extranjeras. Los dividendos que sean repartidos por compañías extranjeras a residentes españoles, el contribuyente incluirá dicho dividendo en sus rendimientos del capital mobiliario, pero deduciéndose lo pagado en el otro país. Si el dividendo procede de un país con el que hay Convenio para evitar la doble imposición, hay que acudir al detalle del mismo, pero lo habitual es que el Estado de residencia, en este caso España, permita aplicar una deducción por el impuesto soportado en el extranjero hasta el límite de imposición previsto en el convenio. En caso de no haber convenio con el otro país, el contribuyente podrá aplicar una deducción por **doble imposición** internacional.

No residentes. los no residentes que reciban un dividendo de una compañía española tributarán en España al 19% y, en función de lo que establezca, en caso de haberlo, el convenio de doble imposición -que podrá establecer un límite de imposición-, podrá deducirse esa cuantía a la hora de tributar dicho dividendo en su país.

Tipo mínimo de retención aplicable a determinados rendimientos del trabajo

Se modifica el apartado 2 del artículo 86 del RIRPF por el artículo único del Real Decreto 31/2023 de modo que se minorará del **15% al 2%** el tipo mínimo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo que deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

El porcentaje será del 0,8% cuando los rendimientos del trabajo se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF (deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla) y para el ejercicio 2023, también cuando se trate de rendimientos obtenidos en la isla de la Palma por contribuyentes con residencia habitual y efectiva en esa isla (D.A. 57ª LIRPF introducida por LPGE para 2023).

Tipo de retención aplicable a determinadas actividades económicas

Se modifica el apartado 1 del artículo 95 del RIRPF por el artículo único del Real Decreto 31/2023 de modo que se reduce del **15% al 7%** el tipo de retención en los siguientes supuestos:

- Contribuyentes que desarrollen actividades incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda de Tarifas del IAE.
- Contribuyentes que desarrollen actividades en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las Tarifas del IAE.
- Cuando la contraprestación derive de una prestación de servicios que, por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas.

En cualquiera de dichos supuestos es necesario que el volumen de rendimientos íntegros del conjunto de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000,00 € y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

El porcentaje se reducirá en un 60% cuando los rendimientos se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF (deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla) y para el ejercicio 2023, también cuando se trate de rendimientos obtenidos en la isla de la Palma por contribuyentes con residencia habitual y efectiva en esa isla (D.A. 57ª LIRPF introducida por LPGE para 2023).

El artículo 7 de la Ley del IRPF contempla las rentas exentas de tributación, algunas de ellas con cuantías límite. También hay rentas exentas en rendimientos de actividades económicas y en ganancias patrimoniales

Las rentas que no conllevan **tributación** ya que están consideradas expresamente como **exentas** y no se tienen en cuenta para calcular la base imponible del **IRPF** sobre la que aplicar la tarifa y tipos impositivos correspondientes. Salvo excepciones, no es necesario incluir estas rentas en la declaración.

Las principales **rentas exentas** en el IRPF, la mayoría de las cuales vienen recogidas por el artículo 7 de la ley de este impuesto, aunque hay que tener en cuenta que existen otras que vienen señaladas en otras normativas o tributos, como las exenciones por rendimientos de actividades económicas, exenciones en ganancias patrimoniales, o los premios de lotería.

— **Indemnización por despido.** El trabajador que es despedido recibe una indemnización que está exenta de tributación hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores y hasta un límite de 180.000,00 €, de manera que el exceso sobre dicha

cantidad sí estará sometido al pago de impuestos. Actualmente, salvo excepciones, la cuantía de la indemnización por despido varía según si ha sido improcedente (33 días por año trabajado en la empresa) o procedente (20 días por año). Estos son los límites de la exención según el Estatuto de los Trabajadores, por lo que, en caso de percibir una indemnización mayor, dicho exceso sí se verá gravado en el IRPF.

También están exentas, por otra parte, cualquiera que sea su importe, las prestaciones por desempleo que se perciban en la modalidad de pago único, que puede solicitarse en caso de iniciar una actividad como trabajador autónomo; incorporarse a una cooperativa como socio trabajador; constituir o incorporarse a una sociedad laboral como socio trabajador; o crear una entidad mercantil de nueva constitución o incorporarse a una creada en los 12 meses anteriores, si se va a tener el control de la misma.

Esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, también durante cinco años, de la actividad en el caso de un trabajador autónomo.

— **Prestaciones de maternidad.** Las prestaciones públicas de maternidad percibidas de la Seguridad Social, que no hace falta indicar en la declaración de la Renta, están exentas de IRPF desde que así lo estableciera una sentencia del Tribunal Supremo en 2018 que tuvo efectos ya para ese año y los cuatro ejercicios anteriores no prescritos. Desde entonces, los contribuyentes que durante el ejercicio anterior hayan percibido prestaciones de maternidad o paternidad o retribuciones durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, no tienen que declarar los importes exentos y pueden deducirse las retenciones soportadas.

Por su parte, los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no dé derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad, tendrán exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad.

La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda, por lo que el exceso tributaría como rendimiento del trabajo.

— **Rendimientos por trabajos en el extranjero.** También están exentos, con un límite máximo de 60.100,00 € anuales, los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. Los trabajos se han de realizar para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y que en el territorio en que se realicen los trabajos exista un impuesto de naturaleza

idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un territorio calificado como paraíso fiscal. Para calcular la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero se tienen en cuenta los días que el trabajador haya estado desplazado en el extranjero.

— **Dietas de locomoción.** Están exentas las cantidades percibidas por un trabajador para compensar los gastos de locomoción ocasionados por el desplazamiento fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto, aunque se sitúe en el mismo municipio. Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, estará exento el importe total del gasto, que se debe justificar mediante factura que la empresa deberá presentar a Hacienda.

En caso de utilizar otro medio de transporte, la cuantía exenta se calculará a razón de 0,19 € por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen. Por otro lado, también están exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte de viajeros para el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con un límite de 1.500,00 € anuales para cada trabajador.

— **Dietas de manutención y estancia.** Tampoco están gravadas las cantidades percibidas por trabajador en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje destinadas a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería en municipios distintos del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. Sin embargo, sí estarán gravadas cuando el trabajador permanezca por un período continuado superior a nueve meses en un mismo municipio.

— **Becas.** Dentro de este apartado la cuantía exenta de tributación varía según el tipo de beca. Por un lado, las destinadas a cursar estudios reglados tendrán una dotación económica máxima exenta de 6.000,00 € anuales en el caso de estudios hasta el segundo ciclo universitario (máster), mientras que esta cuantía asciende a 18.000,00 € en caso de incluir gastos de transporte y alojamiento en España y a 21.000,00 € en el extranjero. En el caso de estudios de tercer ciclo universitario (doctorado), la cuantía máxima exenta es de 21.000,00 € en España y 24.600,00 para estudios en el extranjero.

Por otra parte, en el caso de las becas con fines de investigación a funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las universidades, estará exento el importe total percibido. En todos estos casos se incluyen las becas públicas, las concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial y las concedidas por las fundaciones bancarias.

— **Ingreso Mínimo Vital.** Los beneficiarios del Ingreso Mínimo Vital (IMV), en vigor desde 2020, están obligados a presentar declaración por IRPF, con independencia de la cuantía de sus ingresos. Pese a esta obligación, se trata de una renta exenta que en la mayoría de casos no hará falta indicar en la declaración y por la que no tienen que pagar nada a Hacienda.

Sin embargo, sí deberán declarar esta renta como rendimientos del trabajo quienes reciban cuantías que superen en 1,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (Iprem), que en 2022 estaba fijado en 579,02 € y en 2023 ha subido a 600,00 €, de manera que el límite exento era de 12.159,42 € en 2022 y 12.600,00 € en 2023. En el caso de que junto al IMV se perciban otras ayudas a colectivos con riesgo de exclusión social como la renta mínima de inserción, rentas garantizadas y ayudas similares de comunidades autónomas y ayuntamientos, sólo se deben declarar y tributar por el exceso sobre dicho límite.

— **Otras.** También son rentas exentas, entre otras, las anualidades por alimentos a favor de los hijos; las prestaciones y pensiones por incapacidad permanente; las ayudas percibidas por personas afectadas por el VIH; víctimas de delitos violentos y de violencia de género; prestaciones y pensiones por terrorismo; premios literarios, artísticos o científicos; o ayudas a deportistas de alto nivel.

DEDUCCIÓN POR DONATIVOS

Personas Físicas		Personas Jurídicas	
Primeros 150 €	80%	Donaciones en general	35%
Resto	35%	Donaciones Plurianuales (la misma cantidad al menos 3 años)>150 €.	40%
Donaciones plurianuales (a la misma entidad durante al menos 3 años) > 150 €*.	40%	Límite deducción base liquidable	10%
Límite de deducción base liquidable	10%		

GASTOS DE MANUTENCIÓN Y ESTANCIA EXCEPTUADOS

Requisitos	<ul style="list-style-type: none"> • Por desplazamiento del empleado desde el centro de trabajo para realizar su trabajo en lugar distinto. • Justificar en todo caso la realidad del desplazamiento. • En ningún caso se exceptúan los gastos de mantenimiento del vehículo.
------------	--

Límites	<ul style="list-style-type: none"> • Cuantía del gasto justificado. • Cuando no sea posible justificar el importe del gasto se excluirá la cantidad siguiente: 0,19 €/Km. • Más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.
---------	---

GASTOS DE MANUTENCIÓN Y ESTANCIA EXCEPTUADOS

Requisitos	<ul style="list-style-type: none"> • Devengados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual y residencia del perceptor. • De manutención y estancia en hoteles, restaurantes y otros establecimientos de hostelería. • No se incluyen los gastos de locomoción. • Acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.
------------	---

Límites	Cuando se haya PERNOCTADO en municipio distinto del lugar de trabajo y del perceptor.	Gastos de Estancia LOS IMPORTES QUE SE JUSTIFICAN	
		GASTOS DE MANUTENCIÓN: €/Día	
		ESPAÑA	EXTRANJERO
		53,34	91,35
Cuando NO SE HAYA PERNOCTADO en municipio distinto:	GASTOS DE MANUTENCIÓN		
	ESPAÑA	EXTRANJERO	
	26,67	48,08	

TRIBUTACIÓN TRABAJADORES ESPAÑOLES EXPATRIADOS

Trabajador	Trabajos realizados en España	Trabajos realizados fuera de España
Residente fiscal en España	Tributación IRPF Retención por IRPF normal	Tributación IRPF Retención por IRPF En su caso, se aplicarán las exenciones que procedan por trabajos fuera de España o por el régimen de excesos.
NO Residente fiscal en España	Tributación IRNR	No se retiene al ser renta no sujeta
	Retención por IRNR: 24%.	

IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO

Valoración de los bienes no exentos integrantes del patrimonio bruto conforme a las normas del impuesto	Bienes inmuebles	Se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.
	Actividades empresariales y profesionales	Si existe contabilidad ajustada al Código de Comercio, se computarán por su valor contable (diferencia entre el activo real y el pasivo exigible), y si no, se valorarán conforme a las demás normas de este impuesto.
	Depósitos en cuenta corriente o de ahorro a la vista o a plazo	Se computarán por el mayor valor de los dos siguientes: el saldo a 31 de diciembre o el saldo medio del último trimestre del año.
	Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios negociados en mercados organizados	Se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año.
	Otros valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad	Se valorarán por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.
	Seguros de vida	Se computarán por su valor de rescate a 31 de diciembre.

Valoración de los bienes no exentos del patrimonio bruto conforme a las normas del impuesto (continuación)	Rentas temporales o vitalicias	Se computarán por su valor de capitalización a 31 de diciembre, conforme a las normas del ITP y AJD.
	Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves	Se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo.
	Objetos de arte y antigüedades	Se computarán por el valor de mercado a 31 de diciembre.
	Derechos reales	Se valorarán con arreglo a los criterios del ITP y AJD.
	Concesiones administrativas	Se valorarán con arreglo a los criterios del ITP y AJD.
	Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial	Deberán incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición.
	Opciones contractuales	Se valorarán con arreglo a los criterios del ITP y AJD.
Cargas, deudas y gastos deducibles	Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y solo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.	
Base imponible = Patrimonio neto	Es la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo a 31 de diciembre y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.	

Base liquidable	Es el resultado de minorar la base imponible con el mínimo exento. Las comunidades autónomas tienen competencia normativa para establecer un mínimo exento diferente. En términos generales es de 700.000,00 €, salvo en Cataluña y Aragón (500.000,00 y 400.000,00 respectivamente) y en la Comunidad Valenciana (600.000,00). En Extremadura depende de la discapacidad del sujeto pasivo y oscila entre 500.000,00 y 800.000,00 €.
Tarifa del impuesto	Las comunidades autónomas tienen competencia normativa para establecer la tarifa del impuesto. La normativa estatal, en su defecto, establece una tarifa del 0,2 al 2,5%. En concreto, Andalucía, Cantabria, el Principado de Asturias, Islas Baleares, Cataluña, Extremadura, Murcia y la Comunidad Valenciana tienen tarifa distinta de la del Estado.
Cuota íntegra	Es el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa del impuesto.
Deducciones y bonificaciones	En cuanto a la normativa estatal, tenemos la bonificación del 75% para bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla y la deducción de las cuotas pagadas en el extranjero por impuesto de naturaleza similar.
	Las comunidades autónomas tienen competencias normativas para regularlas.
	La Comunidad de Madrid ha establecido una bonificación general del 100% de la cuota. En La Rioja se establece la bonificación del 75%.
	El Principado de Asturias ha establecido una bonificación del 99% para patrimonios protegidos de contribuyentes con discapacidad.
	Cataluña ha establecido una bonificación del 95% respecto a propiedades forestales.
	Galicia cuenta con siete deducciones, en su mayoría del 100% respecto a determinados bienes.
Total, a ingresar	La liquidación del impuesto solo puede ser a ingresar, pues si la cuota es cero, no hay que presentar la liquidación, salvo que el importe del patrimonio bruto del sujeto pasivo supere los 2.000.000,00 de €.

Base liquidable Hasta €	Cuota €	Resto base liquidable Hasta €	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167129,45	0,20
167129,45	334,26	167123,43	0,30
334.252,88	835,63	334.246,87	0,50
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,90
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,30
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,70
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,10
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,50

Carácter indefinido del Impuesto sobre el Patrimonio

Tras la derogación del apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, **se restablece el carácter indefinido del Impuesto sobre el Patrimonio.**

La Ley 12/2023, de 15 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2023, modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Se introduce en el índice, una nueva Disposición transitoria séptima, que establece que, mientras tenga vigencia el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, no será de aplicación la bonificación general del Impuesto sobre el patrimonio, en su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica que estará determinada por la diferencia, si existiera, entre la cuota íntegra total del propio impuesto, y la cuota íntegra total correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

La entrada en vigor tendrá lugar al día siguiente se su publicación en el Boletín oficial de la Comunidad de Madrid.

IMPUESTO DE LAS GRANDES FORTUNAS

Se establece una reducción por mínimo exento de 700.000,00€ para los contribuyentes residentes en España (obligación personal), así como la exención por vivienda habitual de 300.000,00€ y la exención de empresa familiar en iguales condiciones y con los mismos requisitos que los establecidos a efectos de la Ley del IP. En relación con la tarifa, se establecen los siguientes tipos progresivos con un primer tramo a tipo 0 hasta 3 millones de €:

Base Liquidable	Tipo Impositivo
Hasta 3.000.000,00 €	0,00%
Entre 3.000.000,00 y 5.347.998,03 €	1,70%
Entre 5.347.998,03 y 10.696.996,06 €	2,10%
En adelante	3,50%

- Se regula un límite conjunto "IRPF-Fortunas-Patrimonio», similar al actual límite conjunto "IRPF-Patrimonio», de manera que la suma de la cuota por los tres impuestos no exceda del 60% de la base imponible del IRPF. En caso de exceso, se reducirá la cuota del Impuesto a las Grandes Fortunas en un importe máximo del 80%.
- Serán deducibles los impuestos pagados en el extranjero en el caso de contribuyentes por obligación personal. Adicionalmente, se podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio a fin de evitar supuestos de doble imposición. Evidentemente, la introducción del nuevo Impuesto afectará de manera directa a contribuyentes residentes en aquellas Comunidades en las que se recojan bonificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, como es el caso de Madrid o Andalucía. Adicionalmente, son muchas las Comunidades Autónomas con tipos marginales máximos inferiores al 3,5% recogido en el nuevo Impuesto (Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña o Murcia). Ello implicará que, a pesar de la posibilidad de deducir la cuota autonómica, los contribuyentes con un elevado patrimonio terminen tributando de forma adicional en el nuevo Impuesto a las Grandes Fortunas.
- En cuanto a su ámbito temporal, el nuevo impuesto resultará aplicable en los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se produzca su devengo. el impuesto resultará aplicable en los ejercicios 2022 y 2023.
- El impuesto se devengará a 31 de diciembre y deberá presentarse la correspondiente autoliquidación cuando resulte cuota a ingresar. Sin embargo, no estarán obligados a presentar declaración los sujetos pasivos por obligación real (es decir, los no residentes), salvo que la cuota del impuesto resulte a ingresar.
- Se establece la obligación de nombrar un representante residente en España antes del fin del plazo de declaración del impuesto, a efectos de su relación con la Administración Tributaria en los siguientes supuestos:
 - Los sujetos pasivos no residentes en España que no lo sean en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) o en un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso si existe normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y recaudación en los términos de la Ley General Tributaria.

- Los sujetos pasivos residentes en España que se ausenten de este territorio después de la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no pertenezca a la UE o al EEE (en este caso, de nuevo, si tiene normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y recaudación), si su regreso a España se va a producir después de la finalización del plazo de presentación de la declaración del impuesto.

La designación del representante se deberá comunicar a la oficina territorial competente para presentar la declaración, con una comunicación de aceptación por el representante.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

— **¿Qué es la autoridad fiscal?** SAT – Servicio de Administración Tributaria.

— **¿Qué tipo de impuesto es?** El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo indirecto porque grava el consumo de productos y servicios producidos tanto en España como en el extranjero. Se trata además de un impuesto regresivo ya que, a diferencia de los impuestos progresivos, no tiene en cuenta ni la renta ni los ingresos del contribuyente.

— **¿A qué se debe?** Base imponible - El IVA se añade al valor de:

1. Ventas de bienes
2. Servicios
3. Arrendamientos
4. Importaciones

— **¿Cuáles son los tipos de IVA?**

- Tipo General: 21%
- Tipo Reducido: 10%
- Tipo Superreducido: 4%
- 5% y el 0% en determinadas operaciones
- Exento:
- 0% - Exenciones para servicios/bienes específicos

IVA general

- La ropa y el calzado
- Los carburantes como el gas, la gasolina, el gasóleo o el diésel
- Los servicios relacionados con la estética y belleza como peluquería, manicura y pedicura, depilación, maquillaje, masajes corporales, tratamientos corporales, rayos UVA o tatuajes

- Servicios y bienes de comunicación y de telefonía (ordenadores portátiles, teléfonos móviles, tarifas de teléfono y de internet)
- Las bebidas alcohólicas y el tabaco
- El mobiliario, el equipamiento y otros gastos relacionados con la vivienda
- Productos de bricolaje
- Eventos deportivos profesionales (partidos de fútbol, de baloncesto o de tenis)
- Bienes intermedios: materiales, productos y servicios empleados durante el proceso de producción de productos finales que luego serán comercializados (madera, acero, plástico, cemento, ladrillos, materias primas, carbón, látex, petróleo, etc.)
- Productos intermedios de elaboración de medicamentos, equipos médicos, aparatos e instrumental sanitario y productos farmacéuticos
- Automóviles de primera y de segunda mano

IVA reducido

- Productos empleados para la producción de alimentación humana y animal
- Hostelería y restauración (alojamiento, facturas en bares y restaurantes o en balnearios y spas)
- Actividades culturales: entradas para museos, exposiciones, bibliotecas, centros de documentación
- Medios de transporte (vuelos nacionales, billetes de metro o de tren)
- La electricidad: esta fuente de energía era gravada hasta hace poco con el IVA general, pero la reciente escalada de los precios de la luz ha empujado al gobierno a gravarla con el tipo impositivo del 10 %
- Productos destinados a la realización de actividades agrícolas y ganaderas: piensos, semillas, fertilizantes, herbicidas o abonos
- Productos farmacéuticos y de higiene femenina: gasas, vendas, tampones, compresas y preservativos
- Artículos para corregir problemas de visión como gafas y lentillas graduadas, lentes, líquido de lentillas, monturas para gafas
- Viviendas, garajes y anexos
- Servicios funerarios

IVA superreducido

- Alimentos esenciales como el pan y las harinas panificables, los huevos, las frutas y verduras, las hortalizas, las legumbres, los tubérculos, los cereales y los productos lácteos como la leche y el queso
- Las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública y el alquiler de dichas viviendas con opción de compra

- Prótesis e implantes, así como las sillas de ruedas y los vehículos para personas con discapacidad o movilidad reducida
- Medicamentos de uso humano
- Los servicios de teleasistencia y de ayuda a domicilio para las personas en situación de dependencia
- Libros, periódicos y revistas que no contengan únicamente publicidad (las ventas de la publicación deberán suponer el 75 % sus ingresos)

Productos exentos

- Mascarillas, gel antibacterial, sondas, jeringuillas, termómetros, guantes, oxígeno, gafas de protección, etc.
- Los sellos de Correos
- Los productos financieros y de ahorro y los seguros
- Alquiler de viviendas de protección oficial destinadas a vivienda habitual
- La enseñanza en centros públicos o privados autorizados, la formación profesional, las clases particulares o la enseñanza de idiomas
- Los servicios de asistencia sanitaria por profesionales médicos

— **El IVA en España y Europa** El Impuesto sobre el Valor Añadido se aplica únicamente en las Comunidades Autónomas situadas en la península ibérica y en las Islas Baleares. En las Islas Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario o IGIC es el equivalente al IVA, ya que grava las ventas de bienes y servicios efectuadas por empresas o autónomos residentes en Canarias.

Mientras que el tipo reducido del IGIC está en el 3 %, el general se sitúa en el 7 % y el incrementado en el 9,5 %. Los habitantes o turistas de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla deberán tributar un 4 % con el tipo general y un 0,5 % con el tipo especial cuando consuman bienes o servicios gravados con el IPSI (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación).

Los impuestos equivalentes al IVA en Europa tienen tipos generales, reducidos y superreducidos muy diferentes entre sí. En el recuadro, hemos clasificado los diferentes tipos impositivos de IVA en algunos países miembros de la Unión Europea para ver las grandes diferencias que existen a escala europea en la tributación de este impuesto indirecto:

País	IVA general	IVA reducido	IVA superreducido
España	21,00 %	10,00 %	4,00 %
Francia	20,00 %	5,50 %	2,10 %

Eslovaquia	20,00 %	10,00 %	6,00 %
Bélgica	21,00 %	12,00 %	6,00 %
Lituania	21,00 %	9,00 %	5,00 %
República Checa	21,00 %	15,00 %	10,00 %
Portugal	23,00 %	13,00 %	6,00 %
Finlandia	24,00 %	14,00 %	10,00 %
Suecia	25,00 %	12,00 %	6,00 %
Croacia	25,00 %	13,00 %	5,00 %

0% - tasa cero, por ejemplo,

- Exportaciones (algunas)
- Animales y plantas vivos, (no mascotas)
- Medicinas
- Alimentos básicos y no procesados y agua y hielo (no en restaurantes)
- Tractores e implementos agrícolas y repuestos
- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados a ser utilizados en la agricultura o la ganadería
- Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos.
- Oro, joyas, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que no se vendan al por menor al público en general
- Libros, periódicos y revistas, publicados por los propios contribuyentes
- Servicios prestados a agricultores y ganaderos, siempre que estén destinados a actividades agrícolas.
- Algunas exportaciones de bienes o servicios

Exento de IVA, por ejemplo,

- Tierra
- Construcciones adosadas al suelo, destinadas o utilizadas para fines residenciales
- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho de uso o explotación de una obra, que sea realizada por su autor
- Bienes usados, excepto los que las empresas eliminan
- Loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de todo tipo, así como los respectivos premios

- Acciones corporativas, pagarés por cobrar y cuentas por cobrar
- Lingotes de oro con un contenido mínimo del 99%.
- La transferencia de bienes entre residentes en el extranjero, siempre que los bienes hayan sido exportados o introducidos a territorio mexicano bajo un programa autorizado

— **Inversión Sujeto Pasivo** La inversión del sujeto pasivo supone que la condición de sujeto pasivo se hace recaer en el destinatario de la operación, es decir, el que compra el bien o recibe el servicio, en lugar del que lo vende o presta el servicio, que es lo más habitual en el IVA.

La “Inversión del Sujeto Pasivo” o ISP es como su nombre indica la acción de invertir el sujeto pasivo, es decir, que el obligado a ingresar el IVA en Hacienda no será el que emite la factura sino el que la recibe.

El responsable **de pagar el IVA será el destinatario de la operación** que se está llevando a cabo, o sea, la empresa o el empresario que está comprando los bienes o recibiendo los servicios.

Normalmente cuando las empresas que realizan ejecuciones de obra en los términos anteriormente señalados (apartado f), del artículo 84.1.2º)), realicen sus entregas de bienes o prestaciones de servicios, tanto si facturan al promotor, al contratista principal o subcontratistas de este último.

Debe aparecer la mención expresa: “inversión del sujeto pasivo” y la normativa aplicable. Por ejemplo: “Operación con inversión del sujeto pasivo conforme al Art. 84 (Uno. 2º) de la Ley 37/1992 de IVA».

— **Retención en facturación** El tipo general de retención a aplicar en las facturas es del 15%. Los nuevos autónomos pueden aplicar el 7% durante los tres primeros años de actividad, siempre y cuando no hayan estado dados de alta como autónomos durante el año anterior.

¿Qué es la retención de garantía?

La retención de obra consiste en minorizar un porcentaje del coste total de una obra, a favor de la empresa que ha contratado el servicio, de forma que actúa como una garantía anual que cubre los defectos de la construcción y otras contingencias recogidas en el artículo 17.1 de la LOE.

En el sector de la construcción la parte contratante aplica retención de garantías para cubrir los posibles costes que haya por defectos en la obra. Si ha pasado un año y no ha ocurrido nada, el cliente debería devolver a la empresa las cantidades que ha ido reteniendo en cada una de las facturas, que generalmente se trata de un 5%.

— **¿Qué aspecto tiene un número de IVA?**

Personas físicas

Tipo	Formato	Destinatario
DNI	8 dígitos + dígito control	Españoles con DNI
NIF K	K + 7 dígitos + dígito control	Españoles menores de 14 años
NIF L	L + 7 dígitos + dígito control	Españoles residentes en el extranjero sin DNI
NIF M	M + 7 dígitos + dígito control	NIF que otorga la Agencia Tributaria a extranjeros que no tienen NIE
NIF X	X + 7 dígitos + dígito control	Extranjeros residentes en España e identificados por la Policía con un NIE, asignado hasta el 15 de julio de 2008. Los NIE, según la Orden de 7 de febrero de 1997, inicialmente constaban de X + 8 números + dígito de control, la Orden INT/2058/2008 redujo de 8 a 7 los números para que tuvieran la misma longitud que los NIF y CIF, pero esta Orden mantiene la validez de los NIE X de 8 dígitos anteriores ya asignados.
NIF Y	Y + 7 dígitos + dígito control	Extranjeros identificados por la Policía con un NIE, asignado desde el 16 de julio de 2008 (Orden INT/2058/2008, BOE del 15 de julio)
NIF Z	Z + 7 dígitos + dígito control	Letra reservada para cuando se agoten los 'Y' para Extranjeros identificados por la Policía con un NIE

Personas Jurídicas

Tipo	Formato	Destinatario
NIF A	A + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Sociedades anónimas
NIF B	B + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Sociedades de responsabilidad limitada
NIF C	C + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Sociedades colectivas
NIF D	D + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Sociedades comanditarias

NIF E	E + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Comunidades de bienes y herencias yacentes
NIF F	F + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Sociedades cooperativas
NIF G	G + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Asociaciones
NIF H	H + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Comunidades de propietarios en régimen de propiedad horizontal
NIF J	J + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Sociedades civiles, con o sin personalidad jurídica
NIF P	P + 7 dígitos + dígito control (alfabético)	Corporaciones Locales
NIF Q	Q + 7 dígitos + dígito control (alfabético)	Organismos públicos
NIF R	R + 7 dígitos + dígito control (alfabético)	Congregaciones e instituciones religiosas
NIF S	S + 7 dígitos + dígito control (alfabético)	Órganos de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas
NIF U	U + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Uniones Temporales de Empresas
NIF V	V + 7 dígitos + dígito control (numérico)	Otros tipos no definidos en el resto de claves
NIF N	N + 7 dígitos + dígito control (alfabético)	Entidades extranjeras
NIF W	W + 7 dígitos + dígito control (alfabético)	Establecimientos permanentes de entidades no residentes en España

— **Norma general**, para saber si una operación está sujeta o no a IVA, hay que determinar dónde se realiza. Y ese dónde es diferente dependiendo de si se trata de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

Entregas de bienes

A efectos del IVA, el lugar de realización del hecho imponible de las entregas de bienes es el de la puesta en disposición, es decir, el lugar en que recibe el bien aquél que lo ha adquirido. Esto significa que es el comprador quién tiene que repercutir e ingresar el impuesto. Pero el tratamiento es distinto dependiendo de si ese comprador es una empresa o un particular.

Si una empresa española vende y envía un producto a otra situada en la Unión Europea o en cualquier otro país extranjero,

será esta última la que liquide el IVA en su país. Una empresa europea liquidará el IVA mediante inversión del sujeto pasivo y una extranjera de fuera de la UE liquidará en la aduana el impuesto que le corresponda. En ambos casos el vendedor emitirá una factura sin IVA. Si el adquirente es un particular de la Unión Europea, habrá que aplicar IVA, ya que un particular no está obligado a liquidar el impuesto. Si fuera de otro país distinto, no llevará IVA.

Prestaciones de servicios

Las prestaciones de servicios se entienden igualmente prestadas en destino y dependen también de la condición de empresario o particular de las partes que intervienen en la operación.

Si el prestador y el destinatario son empresarios o profesionales, se emitirá una factura sin IVA y será quién recibe el servicio el encargado de ingresarlo. Y esto independientemente del país de residencia del que demanda el servicio. Si el destinatario es un particular el gravamen se localiza en origen, a no ser que se trate de un cliente de fuera de la UE.

No obstante, los servicios de profesionales, de telecomunicaciones y de vía telemática, se configuran como exportables, es decir, se deslocalizan cuando el destinatario particular reside en países o territorios terceros.

— **Reglas especiales** Se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto:

- 1.- Los servicios relacionados con bienes inmuebles cuando éstos radiquen en el territorio.
- 2.- Los transportes de pasajeros y los transportes de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional (distintos de los del artículo 72 de la Ley del IVA), por la parte de trayecto realizado en el territorio.
- 3.- Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, en los siguientes casos:

Cuando concurren los siguientes requisitos:

- Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, su único establecimiento permanente en la Comunidad o el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y
- Que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA o se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los mencionados en el primer guion del epígrafe anterior.

4.- Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

- Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.
- Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

5.- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena, cuyo destinatario no sea empresario o profesional y siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación.

Esta regla especial, por tanto, se aplica sólo a los servicios prestados a particulares, en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional se aplica la regla general de tributación en destino.

6.- Los siguientes servicios cuando su destinatario no sea empresario o profesional y se presten materialmente en el TAI:

- Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.
- Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.
- Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

Esta regla especial, se aplica únicamente a los servicios prestados a particulares, en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional, se aplica la regla general de tributación en destino, con excepción del acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, a las que nos hemos referido anteriormente en el punto 3.

7.- Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cuando concurren los siguientes requisitos:

- que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro;
- que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del Impuesto por tener en el mismo la sede de su

actividad económica, su único establecimiento permanente en la Comunidad o el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

- que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

Lo previsto anteriormente será de aplicación a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso hasta que se haya superado el límite cuantitativo indicado anteriormente. Los empresarios o profesionales podrán optar por no aplicar lo dispuesto en este número, aunque no hayan superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales, siendo necesario reiterar la opción, una vez transcurridos los dos años para que ésta no se entienda revocada.

Se considerarán servicios de telecomunicación:

Los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

Se considerarán servicios de radiodifusión y televisión:

Aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.

8.- Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:

- Los de arrendamiento a corto plazo cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.
- Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el TAI. No obstante, cuando se trate de arrendamiento de embarcaciones de recreo se entenderán prestados en el TAI cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

Se entenderá por corto plazo:

La tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.

Cómo se determina la duración de la tenencia o del uso continuado:

Se atenderá a las condiciones contractuales. El contrato constituirá una presunción que admite prueba en contrario.

Cuando el arrendamiento de un mismo medio de transporte se realice a través de contratos consecutivos entre las mismas partes se atenderá a la duración global, incluyendo el contrato y sus prórrogas.

Los contratos de arrendamiento a corto plazo que por causas de fuerza mayor superen la duración contractual no verán alterado su período de duración a efectos de determinar su régimen tributario.

9.- Los servicios que se indican a continuación, cuando no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- Los servicios siguientes cuyo destinatario sea un empresario o profesional:
 - a. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
 - b. La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
 - c. Los de publicidad.
 - d. Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.
 - e. Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
 - f. Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
 - g. Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.
 - h. Los de cesión de personal.
 - i. El doblaje de películas.
 - j. Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
 - k. La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de

calefacción o de refrigeración y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

- l. Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.
- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los de arrendamiento de medios de transporte.
- Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

10.- Los servicios de transporte intracomunitario de bienes que se inicien en el territorio de aplicación del impuesto y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional.

Se entenderá por:

Transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.

Lugar de inicio: el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.

Lugar de llegada: el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

— ¿Una entidad no establecida necesita un representante fiscal?

La representación fiscal es obligatoria cuando: El empresario no está establecido en nuestro país.

— ¿Con qué frecuencia deben presentarse las declaraciones de IVA? Mensual o Trimestral

— ¿Se puede recuperar el IVA incurrido por las empresas extranjeras? El procedimiento para reclamar la recuperación del IVA extranjero consiste en presentar una solicitud, a través del modelo 360 y 361 si son fuera de la UE, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Si el importe a devolver es superior a los 400,00 € se podrá realizar la presentación del modelo de manera trimestral.

— ¿Se puede deducir el IVA? Según la Agencia Tributaria, puedes deducir el IVA de una Factura dentro de los 4 primeros años desde la fecha de emisión de la Factura.

— ¿Necesito emitir una factura? La factura se debe emitir y enviar en el momento de llevar a cabo la operación. Cuando es una empresa o autónomo, la factura se debe emitir antes del día 16 del mes siguiente. El plazo para enviarla es de un mes desde la fecha de emisión.

NOVEDADES IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. Se declaran exentas las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por las referidas fuerzas armadas, para su uso o del personal civil a su servicio, así como para el suministro de sus comedores o cantinas.

2. Pasan a tributar al tipo impositivo reducido del 4 por ciento los tampones, compresas y protegeslips, al tratarse de productos de primera necesidad inherentes a la condición femenina, así como los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

3. La conocida como regla de “uso efectivo” supone que la prestación de determinados servicios, que conforme a las reglas de lugar de realización del hecho imponible se entenderían realizados fuera de la Comunidad, queden sujetos al IVA cuando la utilización o explotación efectiva de aquellos se lleve a cabo en su territorio de aplicación. Se suprime su aplicación en las prestaciones de servicios entre empresarios, pero se extiende su aplicación a la prestación de servicios intangibles a consumidores finales no establecidos en la Unión Europea cuando se constate que su consumo o explotación efectiva se realiza en el territorio de aplicación del Impuesto. Por otra parte, para evitar situaciones de fraude o elusión fiscal y garantizar la competencia de este mercado, dicha cláusula se aplicará a los servicios de arrendamiento de medios de transporte. Estas modificaciones van a garantizar la aplicación de manera efectiva del principio de tributación en destino de las operaciones sujetas al IVA, en consonancia con las últimas modificaciones de la Directiva armonizada.

Los servicios profesionales a empresario de fuera de la UE, siempre van sin IVA, de forma que en el caso que el destinatario sea particular de fuera de la UE y su uso efectivo se produzca en España, sí habrá que repercutir el IVA en las facturas

4. Con el objetivo de reforzar la seguridad jurídica de los operadores y las garantías en la actuación de la Administración tributaria se actualizan varios preceptos de la Ley del IVA para la armonización y adaptación de su contenido a la normativa aduanera comunitaria. En concreto, aquellos referentes al hecho imponible importación de bienes, las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, las exenciones en las exportaciones de bienes, las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones, las exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones, las exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales, la base imponible de las importaciones de bienes y la liquidación del impuesto en las importaciones.

5. También se introducen cambios en la regulación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo extendiendo su aplicación a las entregas de desechos y desperdicios de plástico y de material textil.

6. Se excluye de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto, que sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. De esta forma, se facilita que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la Ley del Impuesto.

7. Además, para evitar situaciones de elusión fiscal, se excluye también de la aplicación de dicha regla a las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles efectuados por empresarios o profesionales no establecidos. En particular, cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA, se garantiza la recaudación del Impuesto correspondiente a los servicios de mediación y se reducen las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del Impuesto.

8. A su vez, para adecuar la Ley a la normativa comunitaria en el ámbito de la regulación del comercio electrónico en el IVA, se incorporan una serie de ajustes técnicos para, por una parte, definir de forma más precisa las reglas referentes al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y el cálculo del límite (10.000,00 €) que permite seguir tributando en origen por estas operaciones, cuando se trata de empresarios o profesionales que solo de forma excepcional realizan operaciones de comercio electrónico, y, por otra, en relación con dicho límite, concretar que, para la aplicación del umbral correspondiente, el proveedor debe estar establecido solo en un Estado miembro y los bienes deben enviarse exclusivamente desde dicho Estado miembro de establecimiento.

9. También para su mejor adecuación al Ordenamiento comunitario, se modifican algunos aspectos de la norma y el procedimiento de recuperación por el sujeto pasivo del IVA devengado de créditos incobrables. En particular, se incorpora en la Ley del Impuesto la doctrina administrativa que permite la modificación de la base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro.

10. Igualmente, en relación con los créditos incobrables, se rebaja el importe mínimo de la base imponible (50,00 €) de la operación

cuando el destinatario moroso tenga la condición de consumidor final, se flexibiliza el procedimiento incorporando la posibilidad de sustituir la reclamación judicial o requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a este deudor, y se extiende a 6 meses el plazo para proceder a la recuperación del IVA desde que el crédito es declarado incobrable. Esta última medida se acompaña de un régimen transitorio para que puedan acogerse al nuevo plazo de 6 meses todos los sujetos pasivos del IVA cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a la fecha de entrada en vigor de la Ley.

En el ámbito del **Impuesto General Indirecto Canario**, se introducen varias de las modificaciones ya citadas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular, las referidas a la adecuación a la normativa aduanera, al lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios y al régimen general de deducciones, para alinear la regulación de ambos tributos.

En el ámbito de los **Impuestos Especiales de Fabricación**, como en el IVA, pasará a estar exenta tanto la fabricación y la importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, como los suministros de electricidad destinados a las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

IVA DE ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES: ALQUILERES SUJETOS, EXENTOS Y TIPOS DE GRAVAMEN APLICABLES

SUJECCIÓN

— **Fianza entregada por el arrendatario de un local.** La prestación de una fianza como garantía en la formalización de un contrato de arrendamiento tiene carácter indemnizatorio (su objeto es compensar los daños y perjuicios que el arrendatario pudiera haber causado al arrendador en relación con el inmueble arrendado). No procede la repercusión de IVA (art. 78.Tres.1º LIVA). DGT V2507-19.

— **Indemnización pagada por el inquilino por la rescisión del contrato.** Las indemnizaciones no forman parte de la base imponible del impuesto (art. 78.Tres.1º LIVA).

— **Indemnización recibida por el inquilino por obras realizadas en el local.** Las indemnizaciones no forman parte de la base imponible del impuesto (art. 78.Tres.1º LIVA)

— **Indemnización que paga el propietario del local al inquilino por la rescisión del contrato.** Se considera contraprestación de un servicio prestado por el inquilino consistente en un "no hacer" (dejar de utilizar el local) y está sujeta a IVA.

— **Cesión de uso de local de forma gratuita (por ejemplo, un padre a un hijo).** Si el propietario está de alta en el censo de empresarios se trata de un autoconsumo y debe declarar como IVA devengado, aplicando el tipo de gravamen del 21% al coste de prestación del servicio, incluido en su caso, la amortización del bien cedido.

Al no pactarse precio, el devengo del IVA se produce el 31 de diciembre de cada año, declarando la correspondiente cuota en la autoliquidación del último período del año.

Si el propietario no está dado de alta en el censo de empresarios, el alquiler gratuito del inmueble no le convierte en empresario a efectos de IVA, por lo que la cesión no estará sujeta al IVA. DGT V0432-20.

— **Traspaso en el alquiler de un local.** La mera cesión de los derechos arrendaticios sobre el local sin ir acompañada de la necesaria estructura de factores de producción para desarrollar la actividad (personal, mobiliario, herramientas...) está sujeta al IVA al tipo del 21%. DGT V1722-20.

— **Venta de negocio. Empresario traspasa todo el negocio excepto el local, que lo arrienda al adquirente.** No sujeta al IVA la venta si los bienes transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores de producción para desarrollar la actividad empresarial por sus propios medios. En otro caso estará sujeta. DGT V2368-20.

— **Finalizado un contrato de alquiler el propietario pone en venta el local. Lo vende tras presentar el modelo censal (036) de baja.** Si aún no se ha producido la liquidación de todo el patrimonio empresarial la transmisión del local está sujeta a IVA, aunque haya presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

La sujeción a IVA conllevará la posible renuncia a la exención cuando el adquirente lleve a cabo una actividad que le permita

deducir, tributando la transmisión por IVA en lugar de por ITP. Consulta DGT V2802-17.

EXENCIONES

— **Alquiler de una vivienda.** Exento de IVA. Sujeto al ITP competencia de las CCAA y exento si se trata de un arrendamiento para uso estable y permanente.

La exención en IVA comprende garajes, anexos accesorios (trasteros) y muebles arrendados conjuntamente.

— **Alquiler de una vivienda por una empresa para uno de sus empleados.** Exento de IVA. Está sujeto al ITP competencia de las CCAA. Para ello, en el contrato de arrendamiento debe figurar, de manera concreta y específica, la persona/s usuaria/s última del inmueble.

— **Alquiler de una vivienda a una Asociación / Fundación (entidad sin ánimo de lucro) para su cesión gratuita a personas en riesgo de exclusión / inmigrantes / personas enfermas.** Exento de IVA. Está sujeto al ITP competencia de las CCAA. La Asociación o Fundación, al alquilar de forma gratuita, no se convierte en empresario a efectos del IVA, actuando como consumidor final sin perjuicio de permitir el uso de la vivienda a otras personas.

— **Alquiler de un apartamento turístico.** Exento de IVA el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar servicios propios de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, quien lo destina para su uso exclusivo como vivienda. Si se prestan servicios de hostelería, el alquiler tributará al 10%.

— **Alquiler de una plaza de garaje.** Si se alquila conjuntamente con la vivienda se trata de una operación sujeta y exenta de IVA.

— **Arrendamiento de una vivienda por una agencia inmobiliaria a un particular.** Exento de IVA. Sujeto al ITP competencia de las CCAA y exento si es un arrendamiento para uso estable y permanente.

— **Particular compra un local de segunda mano para alquilar.** El vendedor puede renunciar a la exención y que la compra del local tribute por IVA en lugar del ITP. El alquiler del local convierte al particular en empresario a efectos de IVA. Por esta actividad repercute IVA y genera derecho a deducción. En la transmisión de un inmueble con renuncia a la exención del IVA es el comprador el obligado a declarar el IVA devengado en la compraventa por "inversión del sujeto pasivo" en las casillas 12 y 13 del modelo 303. Declarará asimismo el IVA deducible.

TIPOS DE GRAVAMEN

Alquiler de un local.	21%
Alquiler de una plaza de garaje (no arrendada conjuntamente con la vivienda).	21%
Alquiler de un solar.	21%
Alquiler con opción de compra de una vivienda.	Si el arrendador es una empresa de arrendamiento financiero (el contrato debe tener una duración superior a 10 años) o el promotor del inmueble, el arrendamiento está sujeto y no exento de IVA. Tributará al 10%. 4% si son viviendas de protección oficial.
Arrendamiento de una vivienda por su propietario a una agencia inmobiliaria.	21%. El arrendatario no lo utiliza como vivienda, sino que a su vez lo arrienda
Alquiler de una vivienda utilizada como despacho de abogados.	21%. El inmueble no se utiliza como vivienda.
Alquiler de un piso utilizado por un médico como vivienda, destinando varias habitaciones a su consulta particular.	21%. El inmueble no se utiliza exclusivamente como vivienda.
Obras en locales.	21%
Reparaciones de una vivienda alquilada efectuadas por el propietario.	21%. El propietario, destinatario de los servicios de reparación, afecta la vivienda al arrendamiento no al uso particular
Local comercial con licencia para convertirlo en vivienda.	
La cédula de habitabilidad será concedida cuando finalicen las obras que se contratan con un tercero.	Si la vivienda dispone de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, terminada su construcción, se considerará apto como vivienda: 10% si la obra cumple los requisitos para considerarse rehabilitación (art. 20.uno.22º.A LIVA) u obra de renovación o reparación (art. 91.uno.2.10º LIVA). DGT V2250-20 Más información sobre la aplicación del tipo reducido en obras en viviendas

Hacienda elevará a 50.000,00 € el límite exento de aportar garantías en aplazamientos de deudas.

Una orden ministerial de Hacienda abierta a audiencia pública elevará de 30.000,00 a 50.000,00 € el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias.

DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS

Tienen la obligación de presentar el Modelo 347 de la AEAT aquellas personas físicas (autónomos) y jurídicas (sociedades) que desarrollen actividades económicas con otras entidades terceras. Estas operaciones deben haber superado la cantidad de 3.005,06 € (IVA incluido) durante el mismo año natural y las facturas no hayan sido declaradas mediante el SII (Suministro Inmediato de Información).

Así pues, las operaciones con terceros deben:

- Superar el importe de 3.005,06 € (IVA incluido) durante el mismo año
- No declararse en el SII (Suministro Inmediato de Información).

También están obligados a presentar la declaración aquellas entidades o establecimientos de carácter social y las comunidades de propietarios que hayan realizado una adquisición de bienes y servicios al margen de la actividad empresarial o profesional.

Como en el caso anterior, el importe de esas adquisiciones debe haber superado los 3.005,06 € (excluyendo los suministros de agua, energía eléctrica, combustible y seguros).

Están **exentos** de presentar la declaración del Modelo 347 aquellas empresas que utilicen el SII.

También quedan exentos de presentar el modelo aquellos autónomos y sociedades en atribución de rentas en el IRPF, por las actividades que tributen en el IRPF en estimación objetiva y, simultáneamente, en el IVA por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo las operaciones por las que emitan factura sin retención.

Sin embargo, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del IVA deben incluir en el Modelo 347 las adquisiciones de bienes y servicios que sean objeto de anotación en su libro registro de facturas recibidas.

Quedan libres de declaración del modelo 347 aquellos que no hayan realizado operaciones que, en su conjunto, con respecto a otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 € durante el año natural o de 300,51 € durante el mismo periodo cuando, en este último supuesto, realicen el cobro por cuenta de terceros, de honorarios profesionales o de derechos de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados.

Finalmente, también se exime de declaración:

- Quien haya realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración.
- Quien tenga que informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro del IVA.
- Quien realice en España actividades empresariales o profesionales sin tener en territorio español la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal o, en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, sin tener presencia en territorio español.
- Quien esté obligado a llevar los Libros registro de IVA a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el Suministro Inmediato de Información (SII). Por tanto, no presentarán el Modelo 347 correspondiente a todas las operaciones realizadas.
- En el Modelo 347 se declaran todas las operaciones tanto de compra como de venta por las que hemos expedido factura, siempre que durante el año superen los 3.005,06 € con el mismo cliente o proveedor.
- También se incluyen las operaciones inmobiliarias que hemos hecho, las ocasionales y también las subvenciones concedidas y los seguros (aunque no nos hayan emitido factura estas últimas). Las administraciones declaran las subvenciones otorgadas por medio del Modelo 346.

Operaciones que no se declaran en el modelo 347

- Las que no supongan la obligación de entregar factura, o en las operaciones donde no sea necesario identificar el destinatario.
- Las que se hagan al margen de la actividad comercial (por ejemplo, la compra de un vehículo o una vivienda de un autónomo que no son para su actividad. Sin embargo, si el vehículo afectase parcialmente al negocio, habría que declarar la totalidad del coste, no parcialmente).
- Las entregas a título gratuito.
- Aquellos alquileres exentos de IVA cuando no haya actividad económica detrás.
- La adquisición de efectos timbrados.
- Las importaciones y exportaciones. Tampoco las entregas en Canarias, Ceuta y Melilla.

- Las operaciones de las que ya hayamos informado en otras declaraciones informativas (normalmente las que llevan retención que ya se han declarado a los modelos 180, 190,...).
- Las entidades sobre la propiedad horizontal como las comunidades de propietarios no son necesario que declaren las operaciones de consumo de energía eléctrica, combustibles y agua que consuman como comunidad, ni tampoco los seguros que cubran la misma comunidad.
- No se declararán los autoconsumos internos.
- Las cuotas a la Seguridad Social y los impuestos municipales ni las indemnizaciones recibidas (cuando no se haya de expedir factura), tampoco se consignarán.

DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

El Modelo 720 es una declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Es decir, si tienes acciones, valores, cuentas o inmuebles en el extranjero, debes presentar cada año el modelo 720.

- Informar sobre las cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.
- Informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.
- Informar sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero.

Bienes extranjeros:

- Cuentas de entidades bancarias o de crédito situadas en el extranjero que tengan titulares, representantes, autorizados o beneficiarios españoles. También aquellas sobre las que titulares, representantes, autorizados o beneficiarios españoles tengan poderes de disposición.
- Títulos, activos, valores o derechos del capital en el extranjero de todo tipo de entidades españolas. También seguros de vida o invalidez, además de rentas vitalicias y temporales.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.
- Acciones y semejantes.
- Bonos y préstamos.
- Cuentas bancarias fuera de las fronteras de España.
- Sociedades y fondos de inversión.
- Propiedad, usufructo, multipropiedad y similares.
- Seguros de vida o invalidez (siempre que la aseguradora a la que los hemos contratado esté situada en el extranjero).

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

SUCESIONES		HEREDERO NO RESIDENTE EN ESPAÑA	HEREDERO RESIDENTE EN ESPAÑA (en autonomía régimen común)
FALLECIDO NO RESIDENTE en España, pero residente en UE o EEE	Bienes en España	PAGAN en ESPAÑA-ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España, y podrá aplicar normativa autonomía en que se encuentre la mayor parte de ese valor.	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera, y: -podrá aplicar normativa autonomía de donde se encuentre el mayor valor bienes en España, y si no hay bienes en España podrá aplicar normativa autonómica en que reside el heredero. -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España.
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	
FALLECIDO NO RESIDENTE en España, y residente fuera UE o EEE	Bienes en España	PAGAN en ESPAÑA-ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España, y solo podrá aplicar normativa Estado.	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera, -sólo podrá aplicar normativa Estado. -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España.
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	

FALLECIDO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común)	Bienes en España	PAGAN en ESPAÑA- ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España y: -si heredero reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en que residía el fallecido. -si heredero reside fuera de UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado.	PAGA EN ESPAÑA- EN AUTONOMÍA en que residía el fallecido, y con normativa de esa autonomía. Paga sobre valor bienes situados en todo el mundo, pero podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España.
	Bienes fuera de España	NO PAGA EN ESPAÑA	

DONACIONES		DONATARIO NO RESIDENTE EN ESPAÑA	DONATARIO RESIDENTE EN ESPAÑA (en autonomía régimen común)
DONANTE RESIDENTE O NO RESIDENTE en ESPAÑA	Bienes INMUEBLES en ESPAÑA	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor inmuebles situados en España: -si donatario reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonómica en donde radique inmueble. -si donatario reside fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado.	PAGA EN ESPAÑA- EN AUTONOMÍA en que está situado el inmueble en España, y con normativa de esa autonomía. (Se considera donación de inmueble la de acciones o participaciones de sociedades que tengas principalmente inmuebles).
	Bienes MUEBLES en ESPAÑA	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes muebles situados en España (ej. cuentas bancarias): -si donatario reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonómica en donde hayan estado situados esos bienes más días durante los últimos 5 años. -si donatario reside fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado.	PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que resida donatario, si se trata de donación de otros bienes y derechos situados en España o fuera de España (ej. Cuentas bancarias), y con normativa de esa autonómica. Podrá deducir impuesto pagado en extranjero por donación de bienes fuera España.



DONACIONES (CONT.)		DONATARIO NO RESIDENTE EN ESPAÑA	DONATARIO RESIDENTE EN ESPAÑA (en autonomía régimen común)
DONANTE RESIDENTE O NO RESIDENTE en ESPAÑA	Bienes MUEBLES o INMUEBLES fuera de ESPAÑA	NO PAGA EN ESPAÑA	PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, si es donación inmueble en extranjero: -si inmueble está en UE o EEE podrá aplicar normativa autonómica donde resida donatario. -si inmueble está fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado. Podrá deducir impuesto pagado en extranjero por donación inmueble fuera España.

Puede existir alguna peculiaridad en herencias y donaciones con residentes del País Vasco o Navarra, así como en herencias con residentes de los tres únicos Estados que tienen suscrito con España Convenio de Doble Imposición en materia de herencias (Francia, Suecia y Grecia).

A estos efectos, se considera que una persona residente en España lo es en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando haya permanecido en su territorio un mayor número de días de los 5 años inmediatos anteriores. En todo caso, si se trata de un extranjero residente y sin otra residencia fiscal previa en España.

En la **Comunidad de Madrid**, en cuanto a la tarifa del impuesto, es preciso estar a lo dispuesto en el artículo 23 del DECRETO Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, que indica que la cuota íntegra del impuesto sobre sucesiones y donaciones, se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable hasta €	Cuota íntegra €	Resto base liquidable hasta €	Tipo aplicable %
0	0	8.313,20	7,65
8.313,20	635,96	7.688,15	8,50
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9,35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10,20
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11,05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11,90
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12,75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13,60
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14,45
72.006,05	7.954,01	8.000,68	15,30
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16,15
119.947,58	15.628,56	39.940,85	18,70
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21,25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,50
399.408,59	80.780,17	399.408,61	29,75
798.817,20	199.604,23	En adelante	34,00

REDUCCIONES EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN LA COMUNIDAD DE MADRID

Grupo	Miembros	Reducción
Grupo I	Descendientes y adoptados menores de 21 años	16.000,00 €
	Por cada menor de 21 años	4.000,00 €
	Límite de la reducción.	48.000,00 €
Grupo II	Descendientes y adoptados menores de 21 años o más	16.000,00 €
	Cónyuges, ascendientes y adoptantes	16.000,00 €
Grupo III	Colaterales 2º y 3er grado	8.000,00 €
	Ascendientes y descendientes por afinidad	8.000,00 €
Grupo IV	Colaterales de 4º grado, grados más distantes y extraños	No hay reducción

En la Comunidad de Madrid, entre las bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán aplicables las siguientes bonificaciones (Art. 25 DECRETO Legislativo 1/2010, de 21 de octubre):

Bonificación en adquisiciones mortis causa

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el apdo. 2 del Art. 20, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

Bonificación en adquisiciones ínter vivos

En las adquisiciones ínter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el apdo. 2 del Art. 20, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.

Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el Art. 12, Ley 19/1991, de 6 de junio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

NUEVO IMPUESTO DE ENVASES Y EMBALAJES DE PLÁSTICO DE UN SOLO USO

El 1 de enero de 2023 entró en vigor el nuevo Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables. Este impuesto grava el plástico no reciclado, lo que impacta en toda la cadena de suministro. También se ha aprobado el modelo 592 de Autoliquidación y el modelo A22 de Solicitud de devolución, regulando a su vez la inscripción en el registro territorial del impuesto, la llevanza de la contabilidad de fabricantes y la presentación del libro registro de existencias para los adquirentes intracomunitarios.

Es un impuesto con una amplia repercusión dado que afecta no solo a las empresas dedicadas a la fabricación o distribución de envases, sino también a cualquier importador o adquirente intracomunitario de envases de plástico (con o sin contenido).

Ámbito objetivo y hecho imponible

Recae sobre la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si estos se presentan vacíos como si estuvieran conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo o presentando mercancías. Aquellos envases que, estando compuestos de más de un material, contengan plástico, se gravarán por la cantidad de plástico que contengan.

Es reutilizable, y, por tanto, no se gravará, aquel envase concebido, diseñado y comercializado para múltiples circuitos o rotaciones o para ser rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue diseñado.

El impuesto también grava la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados destinados a la fabricación de los envases no reutilizables (por ej. preformas o las láminas de termoplástico), así como aquellos otros productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Para evitar una doble tributación, la normativa establece que no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de estos productos.

Además de la fabricación, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias está sujeta la introducción irregular en el TAI de los productos citados, que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, produciéndose dicho hecho imponible cuando quien los posea no pueda acreditar su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria o su adquisición previa en el territorio español. Resulta, por tanto, recomendable guardar la documentación necesaria para poder acreditar estos hechos.

HECHO IMPONIBLE	DEVENGO	CONTRIBUYENTE
FABRICACIÓN	Primera entrega o puesta a disposición en el TAI o pago anticipado	Fabricante
IMPORTACIÓN	Momento en que se devenguen derechos de importación.	Importador
ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA	15 del mes siguiente al inicio del transporte o expedición de factura.	Adquirente
TENENCIA IRREGULAR	Momento de la introducción irregular o del descubrimiento.	Quien los posea, comercialice, transporte o utilice

En los **supuestos de fabricación**, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente, en el TAI, de los productos sujetos por el fabricante, excepto si se realizan pagos anticipados anteriores a la primera entrega, en cuyo caso el impuesto se devengará (total o parcialmente) en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes percibidos.

En los **supuestos de importación**, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación.

En el caso de **adquisiciones intracomunitarias**, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos sujetos al impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

Supuestos de no sujeción y exenciones

Se regulan varios supuestos de no sujeción y exenciones que implicarán la no tributación. En concreto, se prevé, entre otros supuestos, que no estarán sujetos al impuesto, entre otros, la fabricación, importación o adquisición de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Tampoco estará sujeta la fabricación de aquellos productos destinados a ser enviados fuera del TAI.

Por su parte, **estarán exentas** de tributación las pequeñas importaciones o adquisiciones intracomunitarias de envases, esto es, aquellas **cuyo peso total del plástico no reciclado no exceda de 5 kilogramos en un mes**.

También se establece la **exención** del impuesto respecto aquellos productos que se destinen a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, así como los rollos de plástico para ensilados de uso agrícola y ganadero.

También se declara, entre otros supuestos, exenta la adquisición intracomunitaria de los productos que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente, se destinen a ser enviados a un territorio distinto al TAI.

Contribuyentes

Son contribuyentes quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Base imponible y tipo

La base imponible del Impuesto se cuantifica por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos objeto del impuesto, a la que le resultará de aplicación el tipo impositivo de 0,45 € por kilogramo.

Deducciones y devoluciones

Fabricantes y adquirentes intracomunitarios podrán, en la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación, minorar de las cuotas devengadas el importe del impuesto pagado en determinados supuestos. La norma establece para las importaciones, en determinados casos, un sistema de devolución del impuesto pagado. Asimismo, tendrán derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado los adquirentes de los productos sujetos, en ciertos supuestos

OBLIGACIONES FORMALES Y MODELOS DE DECLARACIÓN

En el BOE del día 30-12-2022 se publicó la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 de Autoliquidación y el modelo A22 de Solicitud de devolución, regulando a su vez la inscripción en el registro territorial del impuesto, la llevanza de la contabilidad de fabricantes y la presentación del libro registro de existencias para los adquirentes intracomunitarios.



INSCRIPCIÓN

- Registro territorial del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables.
- Plazo: antes del inicio o 31 de enero de 2023.
- Sanción fija: 1.000 euros



OBLIGACIONES CONTABLES

- Fabricantes: Contabilidad que permita identificar materias primas para obtener los productos.
- Adquirentes: Contabilidad que permita identificar las existencias.



Representante

- Obligación de nombrar representantes por contribuyentes no establecidos
- Plazo: antes de la primera entrega
- Sanción: 1.000 euros.

A continuación, analizamos las principales obligaciones formales aparejadas con la entrada en vigor del impuesto.

Modelos 592 y A22

La presentación del modelo 592 y, en su caso, el pago de la deuda tributaria se efectuará dentro de los 20 días naturales siguientes (o 15, en caso de domiciliación bancaria) a aquél en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda, coincidiendo éste con el trimestre natural, salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación del IVA fuera mensual, en cuyo caso el cómputo también será mensual.

La presentación del modelo A22, se efectuará dentro de los 20 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución.

INCEN	PERIODO LIQUIDACIÓN
< 6.010.121,04	Trimestral
>6.010.121,04	Mensual
Plazo general	20 días desde la finalización del periodo de referencia
IMPORTACIÓN	Legislación aduanera

La norma limita la posibilidad de presentación del modelo A22 a los importadores y adquirentes de productos objeto del impuesto no contribuyentes. Por tanto, se puede concluir que los adquirentes intracomunitarios, sujetos pasivos del impuesto, que realicen a su vez importaciones, solamente podrán deducir las cuotas de importación objeto de devolución (por ejemplo, en caso del envío fuera de España de los productos importados) a través del modelo 592, esperando al último periodo de liquidación del año natural, en su caso, para solicitar la devolución del saldo existente en caso de que superen el importe de las cuotas devengadas.

Inscripción en el registro territorial del impuesto

Los fabricantes de productos objeto del impuesto, deberán solicitar la inscripción en el registro territorial de la Oficina Gestora de la AEAT donde radique el establecimiento en el que ejerzan su actividad.

Los adquirentes intracomunitarios de tales productos, también deberán solicitar su inscripción ante la citada Oficina Gestora, quedando exceptuados de esta obligación si realizan adquisiciones

intracomunitarias en las que el peso total de plástico no reciclado no exceda de 5 kilogramos en un mes natural.

Idéntica obligación de inscripción, también recae sobre Los representantes de los contribuyentes del impuesto no establecidos en territorio español.

La inscripción deberá formalizarse por medio de una solicitud telemática, acompañada de:

- la documentación acreditativa de la representación para los contribuyentes no establecidos en España,
- identificación del establecimiento en el que los fabricantes desarrollen su actividad e
- indicación del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas que corresponda.

Esta solicitud deberá efectuarse con carácter previo al inicio de la actividad, y para aquellos obligados cuya actividad ya estuviera iniciada, en los 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor de la orden (1 de enero de 2023). Acordada la inscripción, se expedirá la tarjeta acreditativa de la inscripción que incluirá el código de identificación del plástico (CIP).

Contabilidad y libro registro de existencias

Los fabricantes contribuyentes deberán llevar una contabilidad de los productos objeto del impuesto conforme al formato electrónico que figura en el anexo V de la orden, con un sistema contable en soporte informático, a través de la Sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro electrónico de los asientos contables dentro del mes siguiente al periodo de liquidación. A su vez, deberán incluir en su contabilidad las existencias de productos que tengan almacenadas a la entrada en vigor del impuesto.

Los adquirentes intracomunitarios deberán llevar un libro registro de existencias, conforme al formato electrónico que figura en el anexo V de la orden, a través de la Sede electrónica de la AEAT, dentro del mes siguiente al periodo de liquidación. No obstante, sin perjuicio de la obligación de llevanza, no están obligados a presentar este libro en los periodos de liquidación para los que no resulte cuota a ingresar.

Respecto de ambas obligaciones:

- El mes de agosto se considera inhábil, y
- Para los periodos de liquidación comprendidos en el primer semestre de 2023, se establece un periodo transitorio para el suministro de los asientos y presentación del libro de existencias, de modo que se podrán presentar dentro del mes de julio de 2023.

Facturación

Si bien no es objeto de regulación en la orden, sino a través del artículo 82.9 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, por la que se aprueba el impuesto, con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en España, se deberán cumplir las siguientes obligaciones de facturación:

- En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto devengadas, consignando en la factura separadamente el importe de las cuotas devengadas, la cantidad de plástico no reciclado contenido en kilogramos y el artículo por el que aplica una exención, en su caso.
- Las mismas obligaciones aparecerán en las siguientes ventas (consignando tal detalle en la factura o en un certificado), previa solicitud del adquirente, excepto para las facturas simplificadas.

ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMO I.P.C.

EJERCICIO FISCAL	2024	2023	2022	2021	2020
IPC GENERAL NACIONAL	3,40%	5,80%	5,90%	-0,50%	0,80%
IPC VIVIENDA	2,00%	2,00%	2,00%	0,80%	1,40%

TIPO DE INTERES LEGAL/DEMORA DEL DINERO

EJERCICIO FISCAL	2024	2023	2022	2021	2020
INTERÉS LEGAL	3,25%	3,25%	3,00%	3,00%	3,00%
INTERÉS MORA	4,06%	10,50%	3,75%	3,75%	3,75%

RECARGOS

- Se reducen los recargos por extemporaneidad que serán desde el 1% y aumentarán progresivamente un 1% por cada mes hasta los 12 meses, que será de un máximo del 15%.
- Se introducen supuestos de regularización voluntaria derivada de procedimientos de inspección sin recargo.
- Régimen transitorio: Retroactividad para los recargos que no hayan adquirido firmeza y resulten más favorables.

PLAZO	RECARGO	INTERESES DE DEMORA
De 1 día a 1 mes	1%	-
1 mes y un día a 2 meses	2%	-
2 meses y un día a 3 meses	3%	-
3 meses y un día a 4 meses	4%	-
12 meses y un día	15%	+ Intereses de demora (3,75%)

Se introduce un nuevo párrafo en el art. 27.2 LGT de supuestos de exoneración de los recargos. El nuevo texto exonera del pago de recargos a quienes, habiendo sido objeto de un procedimiento de comprobación, regularice los demás ejercicios en los que se den circunstancias idénticas a las regularizadas, y adicionalmente, se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél, en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el artículo 27.5 LGT.
- Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

PERIODO VOLUNTARIO		VIA DE APREMIO	
Notificadas entre	Ingreso hasta	Notificadas entre	Ingreso hasta
Días 1 y 15 de cada mes	Día 20 el mes posterior	Días 1 y 15 de cada mes	Día 20 del mismo mes
Día 16 y fin de mes	Día 5 del segundo mes	Día 16 y fin de mes	Día 5 del siguiente mes

RESUMEN DE OBLIGACIONES FORMALES EN ENTIDADES

CONCEPTO	PRESONAS JURÍDICAS Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA.
Obligaciones Contables	
Contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad.	<p style="text-align: center;">▮</p> <p style="text-align: center;">En actividades mercantiles</p>
Libros Contables y Societarios	
Libro de inventarios y cuentas anuales.	▮
Libros de actas.	▮
Libro de acciones nominativas (sociedades anónimas y comanditarias por acciones).	▮
Libro registro de socios (sociedades limitadas).	▮
Libro Registro IVA	
Libro registro de facturas emitidas.	▮
Libro registro de factura recibidas.	▮
Libro registro de bienes de inversión.	▮
Determinadas operaciones intracomunitarias.	▮

EL REAL DECRETO-LEY 13/2022, DE 26 DE JULIO (BOE 27 DE JULIO DE 2022), CREA UN NUEVO SISTEMA DE COTIZACIÓN POR RENDIMIENTOS NETOS PARA LOS TRABAJADORES AUTÓNOMOS

Sistema de cotización para los trabajadores autónomos basado en los rendimientos anuales obtenidos en el ejercicio de todas tus actividades económicas, empresariales o profesionales.

La base de cotización en función de la previsión del promedio mensual de tus rendimientos netos anuales conforme a una tabla general de bases, fijada cada año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Esta tabla establece unos tramos consecutivos de rendimientos netos anuales, en promedio mensual, a los que se asocian una base mínima de cotización y una base máxima.

Si, por el contrario, el promedio mensual de tus rendimientos netos anuales quedara por debajo del límite inferior del tramo 1 de la tabla general de bases, podrás elegir una base de cotización dentro de una tabla reducida que supone una cuota inferior.

Las bases elegidas tendrán carácter provisional hasta el momento de la regularización en el ejercicio siguiente, según los rendimientos anuales obtenidos y comunicados por la Administración tributaria correspondiente.

ELECCIÓN BASE DE COTIZACIÓN

1 (TABLA REDUCIDA)	<=670	751,63	230,00 €	849,66	735,29	225,00 €	718,95	200,00 €
2 (TABLA REDUCIDA)	> 670 y <=900	849,67	260,00 €	900,00	816,99	250,00 €	784,31	220,00 €
3 (TABLA REDUCIDA)	>900 y <= 1.125,9	898,69	275,00 €	1.166,70	872,55	267,00 €	849,67	260,00 €
1 (TABLA GENERAL)	>1.125,9 y <=1.300	950,98	291,00 €	1.300,00	950,98	291,00 €	947,71	290,00 €
2 (TABLA GENERAL)	> 1.300 y <=1.500	960,78	294,00 €	1.500,00	960,78	294,00 €	960,78	294,00 €
3 (TABLA GENERAL)	>1.500 y <=1.700	960,78	294,00 €	1.700,00	960,78	294,00 €	960,78	294,00 €
4 (TABLA GENERAL)	> 1.700 y <=1.850	1.013,07	310,00 €	1.850,00	1.045,75	320,00 €	1.143,79	350,00 €
5 (TABLA GENERAL)	> 1.850 y <=2.030	1.029,41	315,00 €	2.030,00	1.062,09	325,00 €	1.209,15	370,00 €
6 (TABLA GENERAL)	>2.030 y <=2.330	1.045,75	320,00 €	2.330,00	1.078,43	330,00 €	1.274,51	390,00 €
7 (TABLA GENERAL)	>2.330 y <=2.760	1.078,43	330,00 €	2.760,00	1.111,11	340,00 €	1.356,21	415,00 €
8 (TABLA GENERAL)	> 2.760 y <=3.190	1.143,79	350,00 €	3.190,00	1.176,47	360,00 €	1.437,91	440,00 €
9 (TABLA GENERAL)	> 3.190 y <=3.620	1.209,15	370,00 €	3.620,00	1.241,83	380,00 €	1.519,61	465,00 €
10 (TABLA GENERAL)	> 3.620 y <= 4.050	1.274,51	390,00 €	4.050,00	1.307,19	400,00 €	1.601,31	490,00 €
11 (TABLA GENERAL)	>4.050 y <=6.000	1.372,55	420,00 €	4.139,40	1.454,25	445,00 €	1.732,03	530,00 €
12 (TABLA GENERAL)	> 6.000	1.633,99	500,00 €	4.139,40	1.732,03	530,00 €	1.928,1	590,00 €

Calle Orense, 16, 1º y 2º E 28020 Madrid

Teléfonos: (+34) 91 555 03 29

(+34) 91 555 03 45

consultoria.madrid@kreston.es

www.kreston.es

