



**Campaña del Impuesto sobre
la Renta de las Personas Físicas
(irpf) y del Impuesto sobre el
Patrimonio (ip)**

Período impositivo 2021

Domingo Carbajo Vasco

Inspector de Hacienda del Estado.
Economista. Licenciado en Derecho.
Licenciado en Ciencias Económicas.

11 de abril de 2022



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica



TODA LA INFORMACIÓN DE LA CAMPAÑA DE RENTA Y DEL IP EN:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Renta.html>

CAMPAÑA DE DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) Y DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP) DEL EJERCICIO 2021.

1. FECHAS CLAVE PARA LA CAMPAÑA

8 de marzo: solicitud RENO, casilla 505.

- 16 marzo: acceso a datos fiscales, APP.
- 6 de abril: inicio presentación renta WEB por internet.
- 3 de mayo: solicitud cita previa para atención telefónica.
- 5 de mayo: inicio campaña telefónica, Plan Le Llamamos.
- 1 de junio: inicio campaña presencial.
- 27 de junio: fin domiciliaciones renta a ingresar.
- 29 de junio: fin solicitud de cita.
- 3 junio: fin de campaña.

2. APERTURA DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN SOBRE LA CAMPAÑA DEL IRPF 2021 EN LA SEDE DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.



17 DE MARZO DE 2022.

Temas que pueden encontrarse en:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Renta.html>

1. [PF](#)

- [Campaña de Renta 2021](#)
- [Novedades de IRPF](#)
- [Cómo tengo que presentar mi declaración](#)
- [Declaraciones ya presentadas](#)
- [Cómo puedo contestar un requerimiento o presentar documentación](#)
- [Quiero un certificado de mi declaración de renta](#)
- [Rentas que no tributan en el IRPF](#)
- [Deducciones familiares y de personas con discapacidad](#)
- [Empresarios individuales y profesionales](#)
- [Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados](#)
-

Campaña de Renta 2021

Accede a toda la información y gestiones para cumplimentar y presentar tu declaración de Renta correspondiente al ejercicio 2021

Gestiones destacadas

- [Datos fiscalesAyuda](#)
- [Cita previa de Renta](#)
- [Obtén tu número de referenciaAyuda](#)
- [Registrarse en Cl@veAyuda](#)

[Todas las gestiones](#)



Herramientas IRPF

- [**Informador Renta**](#)
- [**Informador de Renta para actividades económicas en módulos**](#)

Información

- [**Identificación digital**](#)

Conoce las formas de acceso para realizar trámites electrónicos: Cl@ve, número de referencia, certificado electrónico, DNI electrónico, etc

- [**Calendario campaña de Renta 2021**](#)

Consulta el calendario para conocer cuáles son las principales fechas de la campaña de Renta 2021

- [**Servicios de ayuda para confeccionar tu Renta**](#)

Te indicamos los distintos servicios de ayuda que ponemos a tu disposición y que puedes utilizar para gestionar tu Renta 2021

Novedades de la campaña

- [**Novedades normativas**](#)

Ayuda

- [**Manual práctico de Renta 2021**](#)
- [**Vídeos explicativos**](#)
- [**Folletos**](#)

Normativa

Contenido relacionado

[Encuesta Campaña de Renta](#)

Agencia Tributaria

- [**Accesibilidad**](#)
- [**Aviso de seguridad**](#)
- [**Aviso legal**](#)
- [**Validación del certificado de sede**](#)



- [Protección de datos](#)
- [Política lingüística](#)
- [Estructura y navegación en la sede electrónica](#)

Contacta con nosotros

- [Teléfonos de interés](#)
- [Buscador de oficinas](#)
- [Cita previa](#)
- [Buzones de sugerencias](#)
- [Denuncias](#)
- [Suscripción newsletter](#)
- [Suscripción RSS](#)

Ayuda

- [Buscar](#)
- [Consultas informáticas](#)
- [Diseños de registro](#)
- [Horario de interrupciones de sede](#)
- [Manuales, vídeos y folletos](#)
- [Simuladores](#)
- [Todas las ayudas](#)

Enlaces de interés

- [Ministerio de Hacienda y Función Pública, se abre en ventana nueva](#)
- [Fiscalidad autonómica y local, se abre en ventana nueva](#)
- [Consejo para la Defensa del Contribuyente](#)
- [Punto de Acceso General, se abre en ventana nueva](#)
- [Portal de la transparencia, se abre en ventana nueva](#)

- [Otros enlaces de interés](#)

Página actualizada: 17/marzo/2022

[¿Dudas?](#)

[Clic aquí](#)

[Información Tributaria Básica](#)

3. NOVEDADES TÉCNICAS DE LA CAMPAÑA.

Ratificación del domicilio fiscal actual.

- ✓ Bienes inmuebles en caso de rebaja en la renta arrendaticia por alquiler a determinadas empresas. Se incluyen nuevas casillas para identificar al arrendatario y la rebaja obtenida que se incluirá como gasto.
- ✓ Ganancias patrimoniales derivadas de subvenciones. Se da la opción de imputarlas todas en el ejercicio o por cuartas partes. En este segundo caso será un dato que se trasladará a los ejercicios siguientes.
- ✓ Otras ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. Se incluyen las inversiones en monedas virtuales.
- ✓ Aportaciones a planes de pensiones límite máximo e indicación de cantidades pendientes de ejercicios futuros. Se diferenciará entre las aportaciones individuales y aportaciones empresariales.
- ✓ Se habilitan casillas nuevas para la inclusión de las tres nuevas deducciones en la cuota por obras de mejoras de la eficiencia energética de viviendas.
- ✓ Mejoras en el funcionamiento de la cartera de valores.
- ✓ Datos fiscales. Se informa de la obligación de presentar renta a todos los beneficiarios del IMV y de la consideración como trabajo personal, a incluir en la declaración, de la cantidad recibida por todas las ayudas que exceda del IPREM (11.862,90 €).



El perfil de contribuyente al que se prestará el servicio no varía respecto del año pasado:

- Trabajo personal hasta 65.000,00 €
- Capital mobiliario hasta 15.000,00€
- Capital inmobiliario: dos arrendamientos o dos contratos.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales. Hasta dos transmisiones excepto las lucrativas y las subvenciones a actividades en estimación directa.
- Regímenes especiales excepto imputación a agrupaciones de interés económico y UTEs, transparencia fiscal internacional, cesión de derechos de imagen y participantes en instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.
- No se prestará el servicio a quienes tengan deducción a unidades familiares con residentes en estados miembros de la UE.

4. OTRAS NOVEDADES TÉCNICAS

Novedades y mejoras en la aplicación de la Renta Web respecto a la incorporación de los rendimientos de capital inmobiliario que permitirá el cálculo automático de las amortizaciones, la importación de los libros registro en formato electrónico de actividades económicas y la cartera de valores que permitirá el cálculo automático de la ganancia o pérdida patrimonial de la transmisión de activos.

- Mejora en la APP para móviles mediante el uso de clave pin y poder confirmar las declaraciones del cónyuge e hijos, hasta 4 declaraciones.
- Mejoras en los datos fiscales, que incluirá las rentas exentas procedentes del Ingreso Mínimo Vital con un aviso de que tiene que tributar por el exceso cuando sean superiores a 1,5 veces el IPREM.
- La ratificación del domicilio será autónoma, lo que permitirá modificarlo después de haberlo ratificado y también permitirá la opción de ratificar el del cónyuge.
- Se mostrarán avisos en relación al reintegro de las cantidades pagadas en exceso por los ERTES de ejercicios anteriores, para la solicitud de rectificación correspondiente.
- Modelo de asistencia para la confección de declaraciones dual: telefónico y presencial. Se podrán simultanear el servicio de asistencia al contribuyente en ambas modalidades, al igual que sucedió en la campaña anterior.



- Seguirá habiendo un único perfil de contribuyentes para atender toda la campaña, tanto en asistencia telefónica como presencial, que será el perfil ampliado del año anterior.
- Se inicia el 8 de marzo la campaña con el acceso a los datos fiscales, la nueva APP y la posibilidad de solicitar el número de referencia. A continuación, el 6 de abril se inicia la presentación de la renta web por internet, el 3 de mayo la solicitud de cita para atención telefónica, el 5 de mayo la confección telefónica de declaraciones, el 26 de mayo la solicitud de cita para atención presencial y el 1 de junio está previsto el inicio de la atención presencial para la confección de declaraciones en las plataformas de renta.
- La formación será no presencial, a través del Aula Virtual y se realizará entre el 21 de marzo y el 19 de abril. Constará de un curso básico de 12 días o de un curso avanzado de 5 días, según la experiencia de los destinatarios. Se realizarán dos sesiones por curso de videoconferencia por zoom con los tutores.

5. NORMAS PARA LA CAMPAÑA.

- 1. Orden HFP/207/2022, de 16 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2021, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos o telefónicos (“Boletín Oficial del Estado” de 18).**

Como todos los años se publica en el BOE una de las disposiciones más esperadas por la ciudadanía española: la Orden Ministerial que regula, anualmente, los modelos de declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), en este supuesto, las correspondientes al período impositivo 2021, declaración 2022.

El inicio oficial de esta campaña es el 6 de abril y su culminación el 30 de junio de 2022.



Dos son, en general, los cambios que se aprecian tanto en los modelos de declaración-liquidación de los dos impuestos mencionados como en el proceso de realización, vía IRPF, “Renta web”, en el IRPF y electrónicamente, en el segundo, el IP, de estas declaraciones:

- a) Los derivados de las modificaciones legislativas sufridas por los dos gravámenes a lo largo del año 2021.

Entre ellas, caben destacar los cambios legislativos introducidos por las Comunidades Autónomas en sus respectivas deducciones autonómicas del IRPF, así como la reducción de la cuantía aportada a Planes de Pensiones individuales que da derecho a la minoración de la base imponible del impuesto que pasa, en general, de 8.000 euros /año a 2.000 euros/año.

- b) Lo que podemos calificar como “cambios tecnológicos”, es decir, aquellos que facilitan y mejoran el ejercicio de la autoliquidación, tanto por la provisión de un mayor número de información y datos a los Borradores de declaración, cuyo contenido constituyen la base de las casillas del modelo 100 del IRPF, como en el momento de realizar el propio proceso de declarar.

A estos cambios, producto del poderoso avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones y la capacidad de la Agencia Tributaria, AEAT, en materia de utilización de Base de Datos, hace referencia la Exposición de Motivos de la Orden ministerial, señalando, por ejemplo:

1. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO.

En relación con los rendimientos de capital inmobiliario se mantienen los cambios introducidos en las campañas anteriores, que han mejorado notablemente la información que se pone a disposición del contribuyente para la cumplimentación de este apartado de la declaración. Como novedad se incluye una casilla para que los arrendadores distintos de los «grandes tenedores» puedan consignar como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran



acordado a partir de 14 de marzo de 2020, correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021, cuando se trate de alquileres de locales a determinados empresarios y siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la norma.

Tal y como establece el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, el arrendador deberá informar separadamente en su declaración del importe de este gasto deducible y el número de identificación fiscal del arrendatario cuya renta se hubiese rebajado.

2. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En el apartado de rendimientos de actividades económicas en estimación directa, al igual que en 2020, los contribuyentes podrán trasladar los importes consignados en los libros registro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de forma agregada, a las correspondientes casillas de este apartado del modelo, informando al contribuyente de su conservación. Este traslado está supeditado a que técnicamente el formato de los libros sea el formato de libros registros publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica.

3. SUBVENCIONES Y AYUDAS PÚBLICAS.

Con la misma finalidad de avanzar en la asistencia al contribuyente en los próximos ejercicios, se mejora la forma de consignar en la declaración del impuesto las subvenciones y ayudas públicas que pueden imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los 3 siguientes.

Así, en el caso de ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual,



ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores, previstas en el artículo 14.2 letras g), i), j) y l) de la Ley del Impuesto, respectivamente, que se imputen por cuartas partes, el Servicio de tramitación del borrador/declaración de IRPF (Renta WEB) informará de las cantidades pendientes de imputar en los próximos periodos impositivos. De esta forma, en los ejercicios siguientes se informará al contribuyente en sus datos fiscales de las ganancias pendientes de imputar.

4. REDUCCIONES POR APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES.

Respecto de las reducciones en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, el modelo de declaración distingue las aportaciones individuales de las contribuciones empresariales imputadas por el promotor en los periodos impositivos 2016 a 2020, pendientes de reducción a 1 de enero de 2021 en la base imponible.

Esta diferenciación se realiza para asistir al contribuyente en la aplicación del régimen transitorio establecido en la disposición transitoria decimonovena del Reglamento del Impuesto.

En el anexo C.2 del modelo se informará, manteniendo dicha diferenciación, de las cantidades pendientes de aplicación al inicio del periodo impositivo, de las cantidades aplicadas en el ejercicio y de las cantidades pendientes de aplicación en ejercicios futuros.

Esta separación también se efectúa respecto de las aportaciones y contribuciones correspondientes al ejercicio 2021 para la aplicación de los nuevos límites establecidos en el artículo 52 de la Ley del Impuesto.



5.DEDUCCIONES POR OBRAS DE REHABILITACIÓN EN LA VIVIENDA.

En el apartado de las deducciones de la cuota íntegra la principal novedad del modelo correspondiente a 2021 es la inclusión de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas introducida con efectos desde el 6 de octubre, por el artículo 1 del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

En el anexo A.2 del modelo se incluyen las tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del Impuesto aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar determinadas mejoras de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda con arreglo a la legislación sobre arrendamientos urbanos, de modo que su destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, y en los edificios residenciales, acreditadas a través de certificado de eficiencia energética.

La primera deducción, por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda, permite una deducción de hasta un 20 por ciento de las cantidades satisfechas por las obras realizadas a partir de la entrada en vigor de este real decreto-ley y hasta el 31 de diciembre de 2022, con una base máxima de deducción de 5.000 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7 por ciento en la demanda de calefacción y refrigeración, acreditable a través de la reducción de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda.

La segunda deducción, por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso



como vivienda, permite una deducción de hasta un 40 por ciento de las cantidades satisfechas por las obras realizadas en el mismo plazo temporal que la deducción anterior, hasta un máximo de 7.500 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 30 por ciento del consumo de energía primaria no renovable, acreditable a través de la reducción del referido indicador de consumo de energía primaria no renovable del certificado de eficiencia energética de la vivienda, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

Finalmente, se establece una tercera deducción, por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial, que será aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas desde la entrada en vigor de este real decreto-ley hasta el 31 de diciembre de 2023, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

En esta tercera deducción, el contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 por ciento de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 5.000 euros anuales, si bien en esta modalidad las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.



Los datos para el cálculo de esta deducción deben introducirse referidos a cada uno de los inmuebles en los que se realicen obras que puedan dar derecho a la deducción.

6.DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL DE DISCAPACITADOS.

Por otra parte, en el apartado relativo al régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, para minimizar la posibilidad de error respecto de su aplicación se han incorporado, en el caso de obras de ampliación o rehabilitación y de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de personas con discapacidad, casillas para indicar la fecha de inicio y fin de las obras. En el caso de que se trate de la modalidad de construcción, se solicitará la fecha de la escritura de adquisición o de obra nueva de la vivienda.

7. DEDUCCIONES POR INVERSIONES EMPRESARIALES.

En lo referente a las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas, se recoge la posibilidad de que los contribuyentes del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas que realicen una actividad económica, puedan aplicar, desde 1 de enero de 2021, las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y por producción de determinados espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (reguladas en el artículo 36.1 y 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades respectivamente), ya sea como productores o porque aporten cantidades en concepto de financiación, para sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción sin adquirir derechos



de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso de la productora.

Para facilitar la aplicación de esta deducción, se crean nuevas casillas en las que el contribuyente inversor debe identificar al productor de la obra.

Vinculadas con estas deducciones, en los anexos A.2 y A.3 se actualizan los apartados «Reserva de Inversiones en Canarias», y los eventos que tienen la consideración de acontecimientos de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en el ejercicio 2021.

8. OTROS CAMBIOS.

Por lo que se refiere a las deducciones autonómicas, en los anexos B.1 a B.9 se han efectuado las necesarias modificaciones en el modelo de declaración para recoger las vigentes para el ejercicio 2021.

Por último, respecto a las modificaciones del modelo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, indicar que se ha modificado el documento de ingreso y devolución para permitir consignar, en el caso de declaraciones con resultado a devolver, el número de una cuenta bancaria de un país o territorio que no pertenezca a la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA).

9. MODIFICACIONES EN EL MODELO 714, DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Por último, respecto de las novedades del modelo de declaración del Impuesto sobre Patrimonio, se introduce un apartado para identificar los saldos de monedas virtuales, que hasta ahora debían incluirse en el



apartado genérico de «Demás bienes y derechos de contenido económico».

2. Orden HFP/115/2022, de 23 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2021, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2021 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, y por la que se modifica la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática (“Boletín Oficial del Estado” de 25).

La proximidad del inicio de la campaña de autoliquidación anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF, y del Impuesto sobre el Patrimonio, IP, del ejercicio 2021, que se iniciará en abril; obliga a ir publicando determinadas disposiciones necesarias para realizar las declaraciones.

En ese sentido, la Orden ministerial comentada aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor medio correspondiente al cuarto trimestre del año 2021; criterio de valoración aplicado para estos bienes mobiliarios en el IP.

Para publicar la mencionada información se ha contado con la colaboración técnica de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que, como Agencia Nacional de Codificación, ha procedido a la consolidación de los datos provenientes de los centros de negociación, incorporándose la tipología del valor al correspondiente código ISIN, su denominación abreviada y la del emisor, con el fin de facilitar la identificación y valoración de sus valores por parte de los contribuyentes y de las entidades depositarias.

Se incluyen en dicha información, las cotizaciones medias de los valores de deuda pública negociados en los centros de negociación, cuya relación se ha elaborado con los datos suministrados por los propios centros.

Además, se añaden las cotizaciones medias del último trimestre de los valores de renta fija privada negociados en los centros de negociación con



lo que se completan los datos de la totalidad de los valores negociados en los centros de negociación que actualmente funcionan en nuestro país.

Se procede en la disposición adicional única de esta orden a modificar la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, para incluir una modificación técnica menor en los diseños de registro. Esta modificación consiste en la redenominación del campo «nominal de los valores» por «Nominal unitario de los valores» y la desagregación de la parte entera y decimal de este campo.

2. Orden HFP/192/2022, de 8 de marzo, por la que se establecen los requisitos y modo de remisión a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por parte de otras Administraciones Tributarias de solicitudes de envío de peticiones de asistencia mutua con base en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, se determinan los canales y formas de transmisión de la información necesaria para la adecuada tramitación y seguimiento de dichas peticiones y se detalla el procedimiento de transferencia de los fondos que puedan recaudarse como consecuencia del envío de las mismas (“Boletín Oficial del Estado” de 16).

La sequía del último año y los efectos negativos que sobre los precios de la energía, los fertilizantes y los piensos está produciendo la guerra criminal contra Ucrania están conllevando una situación de pérdidas crecientes en nuestro sector primario, sobre todo, en la actividad ganadera, comprometiendo tanto la viabilidad económica de muchas explotaciones agrícolas y ganaderas como la propia posibilidad de seguir produciendo alimentos para el consumo nacional.



La situación es especialmente grave en las cuencas hidrográficas de los ríos Guadiana y Guadalquivir, por lo que, para estas zonas, se implementan medidas específicas (en el terreno tributario, exenciones

Por esto, en el presente Real Decreto-Ley se adoptan una serie de medidas urgentes (laborales, sociales, fiscales, etc.) para hacer frente a esta situación.

La norma tributaria más relevante figura recogida en el art. 4. Reducciones en los módulos establecidos para el ejercicio 2021 en las reglas de determinación de los rendimientos netos sometidos a estimación objetiva para ese ejercicio.

De esta forma:

La reducción prevista en la disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, será del 20 por ciento para las actividades incluidas en el anexo I de la citada orden.

2. *Para las explotaciones y actividades agrarias en las que se hayan producido daños como consecuencia directa de los siniestros a que se refiere el artículo 1, y conforme a las previsiones contenidas en el artículo 37.4.1.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y en el artículo 38.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, a la vista de los informes del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los índices de rendimiento neto a los que se refiere la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de*



estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También se establece la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles rústico de las fincas afectadas, art. 5.

Para las cuencas del Guadalquivir y Guadiana, además, entre las medidas tributarias adoptadas, artículo 15, se incluyen exenciones para el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, artículo 114 de la Ley de Aguas.

3. Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (“Boletín Oficial del Estado” de 10).

1. INTRODUCCIÓN.

La Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida como Directiva anti elusión fiscal o, por sus siglas en inglés, como ATAD, se enmarca dentro de las medidas multilaterales que se han venido tomando en los años posteriores a la reciente crisis económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En el año 2013, en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se iniciaron unos trabajos que tenían por objeto aprobar un Plan de acción con el objetivo de evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan BEPS), que se concretó en



la aprobación de quince informes, los cuales se refieren a igual número de «acciones» diseñadas para atajar esos problemas y formular recomendaciones concretas a los países miembros de la organización.

Desde el primer momento, el Consejo Europeo valoró positivamente esta iniciativa y la Comisión Europea, en su Comunicación de 17 de junio de 2015, estableció un Plan de Acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea.

Los informes finales sobre los quince puntos de acción de la OCDE se hicieron públicos el 5 de octubre de 2015 y también fueron acogidos con satisfacción por el Consejo Europeo, que subrayó la necesidad de encontrar soluciones comunes a escala de la Unión Europea coordinadas con el Plan BEPS.

En este contexto se aprobó la citada Directiva 2016/1164, que incorpora varias de las materias tratadas en los informes de la OCDE.

Tal y como se señala en los considerandos de la Directiva, es necesario garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor, reforzar el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva y establecer normas contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo.

Esta Directiva aborda diferentes ámbitos. En concreto, el establecimiento de una norma general anti abuso, un nuevo régimen de transparencia fiscal internacional, **el tratamiento de las denominadas asimetrías híbridas**, la limitación de la deducibilidad de intereses y la regulación de la llamada imposición de salida.

Sin embargo, no todos estos aspectos habían de ser objeto de inmediata transposición al Ordenamiento interno, ya que se regulaban diferentes plazos para la misma, es más, en el caso de la norma general anti abuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General



Tributaria, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, tesis oficial que, por otra parte, no se comparte en absoluto por este autor.

Por otra parte, en el caso de la limitación en la deducibilidad de intereses, hay que señalar que la propia Directiva prevé la posibilidad de extender el plazo de transposición hasta el año 2024 en la hipótesis de que la norma nacional contenga ya un régimen de limitación en esta materia que sea homologable o equiparable al regulado en el artículo 4 de la misma, lo cual, según la doctrina oficial, se consigue con la aplicación del artículo 20 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

Pues bien, el Reino de España, en lo que se refiere al territorio común y también al del régimen foral de Navarra, optó por comunicar a la Comisión Europea su intención de ejercitar esa opción en el entendido de que, tanto la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, como la norma foral navarra, cumplían ese requisito de efecto homologable al de la normativa contenida la Directiva, habiendo manifestado ya la Comisión su visto bueno a esa opción.

2. EL RÉGIMEN DE LAS ASIMETRÍAS HÍBRIDAS.

La Directiva de 2014 citada fue objeto de modificación por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. L

El régimen de asimetrías híbridas comprende un doble plazo de transposición, según la materia concreta, 31 de diciembre de 2019 y 31 de diciembre de 2021, lo que, unido a su complejidad, aconsejaba abordar aquella en un momento posterior.



Este régimen de asimetrías híbridas hubo, sin embargo, que adelantarlo en su aplicación en el tiempo, ante el inicio de un procedimiento de infracción del Derecho Europeo por parte de las autoridades de la UE, mediante la aprobación del Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

3. OBJETIVO DE LA LEY.

Pues bien, esta Ley es el resultado de la tramitación parlamentaria posterior del precitado Real Decreto-ley 4/2021, así como de la incorporación durante el debate legislativo de otra serie de modificaciones, en especial, la modificación en materia de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, el modelo 720, para adaptarla a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE, y el principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias.

4. CONTENIDO DE LA LEY.

A. EN GENERAL.

Existen muchos tipos de asimetrías híbridas y la Ley trata de incorporar su regulación en el Ordenamiento Tributario español que recae sobre la imposición de la renta, a saber, Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

El objetivo fundamental es introducir dos normas: la “primaria” y la “secundaria”, cuya finalidad es recuperar el beneficio fiscal o la no tributación efectiva de una renta en una determinada jurisdicción fiscal, producida por la existencia de una “asimetría” en la calificación de los sujetos pasivos, los establecimientos permanentes afectados o la



calificación de las rentas sometidas a tributación en cada uno de los países afectados.

Los preceptos de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, objeto de transposición son aplicables a las asimetrías híbridas que tienen lugar entre España y otros Estados miembros y entre España y terceros países o territorios, por lo que resulta necesario regular, tal y como indica el considerando 24 de la Directiva , **una «norma primaria»**, entendida como la solución que se considera apropiada para anular los efectos fiscales de la asimetría híbrida, y **una «norma secundaria»** que será aplicable cuando no se haya aplicado la primera, ya sea porque exista discrepancia en la transposición y aplicación de la Directiva aunque todos los Estados miembros hayan actuado de conformidad con ella o porque en la asimetría híbrida participe un tercer país o territorio que no tenga preceptos para neutralizar los efectos de tales asimetrías.

Los preceptos sobre asimetrías híbridas serán aplicables cuando entre las partes que intervienen en la operación medie una relación de asociación, se ejerza influencia significativa o se actúe conjuntamente respecto de los derechos de voto o propiedad del capital, así como cuando la asimetría tenga lugar en el marco de un mecanismo estructurado.

A estos exclusivos efectos, la referencia a personas y entidades vinculadas deberá entenderse hecha no solo a los supuestos de vinculación regulados en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, sino también al resto de los supuestos señalados en la Directiva que no están incluidos en dichos textos legales y que se incorporan mediante este texto normativo.

De la misma forma, se recoge el concepto de mecanismo estructurado que contiene la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016.



Los preceptos relativos a lo señalado en este párrafo se incorporarán, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 15 bis. 12 y 9, respectivamente.

B. MODALIDADES DE ASIMETRÍA Y TRATAMIENTO FISCAL.

- 1) **La asimetría de instrumento financiero híbrido** a que se refiere la letra a) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, genera una asimetría en resultados tipo «deducción sin inclusión», consistente en la deducción de un gasto en el país del ordenante del pago sin la correspondiente tributación, en un plazo razonable, del ingreso correlativo en el país del beneficiario o inversor, como consecuencia de diferencias en la calificación del instrumento o del gasto.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 9.2 de la citada Directiva la neutralización de dicha asimetría, en el artículo 15 bis.1, tiene como regla primaria la no deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades del contribuyente residente en territorio español, cuando España sea el país del ordenante, y como regla secundaria la inclusión del ingreso en la base imponible de dicho Impuesto sin que proceda su exención, cuando España sea el país del beneficiario o inversor y la deducción del gasto se haya permitido en el país del ordenante, precepto este último regulado en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En el ámbito de este tipo de asimetría, la letra a) del segundo párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, aclara que no da lugar a una asimetría híbrida el pago del rendimiento subyacente de un instrumento financiero transferido realizado por un operador financiero en el marco de una transferencia híbrida introducida en el mercado, en la medida que no forme parte de un mecanismo estructurado, siempre que la jurisdicción del ordenante



obligue al operador financiero a incluir como renta todos los importes percibidos en relación con el instrumento financiero transferido.

A tales efectos, la Directiva define lo que se entiende por operador financiero y transferencia híbrida introducida en el mercado.

En este sentido, cuando el ordenante sea contribuyente del Impuesto sobre Sociedades y para las operaciones a que dichos artículos se refieren, la obligación señalada se encuentra regulada en los artículos 21 y 32 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- 2) Las **entidades híbridas** son definidas en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, como «toda entidad o mecanismo que sean considerados entidades imponibles en virtud de la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideren rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación de otra jurisdicción».

En el caso de las entidades híbridas a que se refiere la letra e) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en la legislación del país o territorio en el que está establecida o registrada la entidad y en la del país del inversor de dicha entidad, dan lugar a una asimetría en resultados del tipo «deducción sin inclusión», se aplicará, igualmente, como regla primaria la no deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades del contribuyente residente en territorio español, cuando España sea el país del ordenante –a estos efectos, el país en el que se considere realizado dicho pago– y, como regla secundaria, la inclusión del ingreso en la base imponible del citado contribuyente cuando España sea el país del beneficiario o inversor –a estos efectos, el país en el que se recibe o se considera recibido dicho pago– y el país del ordenante haya permitido la deducibilidad del gasto.

Ambas reglas se incorporan en el artículo 15 bis.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, estableciéndose que el



gasto que no es deducible por no estar compensado con un ingreso que genere una renta de doble inclusión podrá serlo en los tres años siguientes a medida que se genere un ingreso que sea renta de doble inclusión que lo compense y que el ingreso integrado en la base imponible podrá minorar dicha base en el mismo plazo en la medida en que el gasto se compense con un ingreso que sea renta de doble inclusión.

Por su parte, para el caso de la entidad híbrida inversa a que se refiere la letra b) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, se transpone en el artículo 15 bis.3, exclusivamente, la regla primaria, haciendo uso de la potestad conferida a los Estados miembros en la letra a) del artículo 9.4 de la citada Directiva.

En virtud de dicha regla se deniega la deducción del gasto en el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades cuando, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de la entidad vinculada con la que se realice la operación en el país o territorio de dicha entidad y en el país o territorio del inversor o participe en dicha entidad, no se genere un ingreso.

- 3) La misma regla primaria se aplicará en **las asimetrías de establecimientos permanentes híbridos** que den lugar a un resultado de deducción sin inclusión, esto es, aquellas a que se refieren las letras c) y d) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016.

En estos casos, en el artículo 15 bis.5, letras a) y b), se establece como regla primaria la no consideración como gasto fiscalmente deducible del pago realizado por el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, no siendo objeto de transposición la regla secundaria en uso de la facultad antes referida.

En cuanto a la asimetría de establecimiento permanente referida en la letra f) del primer párrafo del artículo 2.9 de la citada Directiva, la regla primaria regulada en el artículo 15 bis.5, letra c), que se establece no



permite la deducibilidad del gasto estimado en la medida en que no se compense con un ingreso del establecimiento permanente que genere renta de doble inclusión, con un plazo de tres años para deducir la parte pendiente siempre que se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

- 4) La **asimetría de establecimiento permanente no computado** a que se refiere el artículo 9.5 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, se define como aquella en la que existe un establecimiento permanente con arreglo a la legislación del país de la casa central pero no existe tal establecimiento permanente con arreglo a la legislación del otro país o territorio.

Esta situación genera una asimetría de «doble no inclusión» en la medida en que las rentas del mencionado establecimiento permanente no estén sujetas a tributación en ninguno de los dos países.

En relación con esta asimetría híbrida se incorpora en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 15 bis.6 para dar cumplimiento al mandato de la mencionada Directiva.

Cuando la asimetría en resultados sea del tipo «doble deducción», referida en la letra g) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, consistente en que el mismo gasto tiene la consideración de fiscalmente deducible en dos países o territorios, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.1 de dicha Directiva, se deniega, como regla primaria, la deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades cuando España es el país del inversor y, como regla secundaria, se deniega la deducibilidad de tal gasto en el contribuyente que lo haya efectuado cuando España sea el país del ordenante y el país o territorio del inversor no haya negado tal deducción, tal y como se establece en el artículo 15 bis.4 y 15 bis.5, letra d).

De acuerdo con lo señalado en la mencionada Directiva, el país del ordenante es en el que se ha originado el pago, se ha generado el gasto o



la pérdida o, cuando se trate de pagos realizados por una entidad híbrida o por un establecimiento permanente, el país o territorio en el que estos estén situados, siendo el país del inversor el otro país o territorio.

- 5) La regla establecida para **las asimetrías importadas** reguladas en el artículo 9.3 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, dispone que deberá denegarse la «deducción por un pago realizado por un contribuyente cuando dicho pago financie, directa o indirectamente, gastos deducibles que den lugar a una asimetría híbrida mediante una transacción o una serie de transacciones realizadas entre empresas asociadas o acordadas en el marco de un mecanismo estructurado, excepto cuando una de las jurisdicciones afectadas por las transacciones o series de transacciones haya realizado un ajuste equivalente respecto de dicha asimetría híbrida».

En estos casos, la asimetría híbrida no tiene lugar en el territorio de aplicación del Impuesto sobre Sociedades, sino en terceros países o territorios que no aplican reglas para evitar las asimetrías híbridas como las reguladas en dicha Directiva, si bien, mediante un gasto que tiene la consideración de fiscalmente deducible en un contribuyente de dicho Impuesto, se financia alguna de las asimetrías a que se refiere la precitada Directiva (UE) 2016/1164.

La norma dictada en transposición del precepto citado, artículo 15 bis.7, niega la deducibilidad del mencionado gasto en el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

- 6) Otra de las asimetrías reguladas **es la denominada «asimetría relacionada con la residencia fiscal»** para la que el artículo 9 ter de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, diferencia si tiene lugar con terceros países o entre Estados miembros con convenio para evitar la doble imposición.



En el primer caso, en virtud de lo dispuesto en dicho artículo, se niega la deducibilidad del gasto en el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades si tal deducibilidad es permitida en el otro país compensándose con ingresos que no generen renta de doble inclusión y, en el segundo caso, el gasto solo será deducible en el Impuesto sobre Sociedades si, de acuerdo con dicho convenio para evitar la doble imposición, el contribuyente es residente fiscal en territorio español.

Esta asimetría se regula en el artículo 15 bis.10.

- 7) En relación con **las asimetrías de transferencias híbridas generadas por una doble utilización de retenciones**, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone de preceptos que impiden una parte de los efectos de dichas asimetrías por lo que solo resulta necesario transponer en el artículo 15 bis.8 el precepto regulado en el artículo 9.6 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, en lo atinente a las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, lo que se lleva a cabo en conexión con la recomendación contenida en el considerando 23 de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017.

Por otra parte, la incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, del artículo 15 bis y la consiguiente derogación del artículo 15.j) hacen necesaria la modificación del artículo 16.1 de la citada ley, como consecuencia de la remisión que en el mismo se hace a los gastos a que se refiere dicha letra j), debiéndose remitir, a partir de la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, a los gastos no deducibles previstos en el artículo 15 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se ha optado por regular expresamente en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real



Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, las especialidades para las asimetrías híbridas referidas en las letras c), f), g) y d) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, siguiendo el orden en que se regulan en el nuevo apartado 6 que se añade al artículo 18 del citado texto refundido.

En todo lo no dispuesto en dicho texto refundido se deberá estar, tanto para dichas letras como para otros supuestos de asimetrías híbridas que afecten al Impuesto, a lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en virtud de la remisión que se hace a dicha ley en el primer apartado del artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

5. LA NUEVA REGULACIÓN DEL MODELO 720, OBLIGACIÓN DE DECLARAR BIENES Y DERECHOS DETENTADOS EN EL EXTRANJERO.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022 en el asunto C-788/19 ha determinado que determinados aspectos del régimen jurídico asociado a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) incurren en incumplimiento de la normativa europea.

En consecuencia, se hace necesario modificar dicho régimen jurídico para adecuarlo a la legalidad europea.

Las modificaciones consisten, como era de esperar, en introducir en la regulación de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, realizada mediante el modelo 720 (la cual se conserva íntegramente) aquellas alteraciones necesarias para dar cumplimiento a la citada sentencia europea, a saber:

- a) Eliminar el régimen especial de infracciones y sanciones tributarias vinculado a esta obligación.

Por lo tanto, a los incumplimientos de la misma les resulta de aplicación el régimen general de infracciones y sanciones tributarias por



incumplimiento de obligaciones tributarias formales, básicamente, el artículo 199 de la Ley General Tributaria.

- b) Establecer que el régimen general de prescripción es el de cuatro años de los artículos 66 a 68, ambos inclusive, de la Ley General Tributaria.

4. Ley 2/2022, de 24 de febrero, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias (“Boletín Oficial del Estado” de 25).

Nos encontramos ante una Ley de contenido variopinto que, además, deriva de varios Reales Decretos-Leyes.

Desde el punto de vista tributario, destacan dos disposiciones:

- a) Establecer la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ingresos procedentes del ingreso mínimo vital, las rentas de inserción mínima de diferentes Comunidades Autónomas y otras rentas, en dinero y en especie, entregadas por las entidades locales.

Con la finalidad de reducir la fiscalidad de los beneficiarios del ingreso mínimo vital se declara su exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los mismos términos que las prestaciones económicas establecidas por las comunidades autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, de modo que el ingreso mínimo vital junto con dichas prestaciones y ayudas se consideren



exentas hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples.

- b) Asimismo, se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para ampliar en un año los plazos para efectuar la materialización de la reserva para inversiones en Canarias dotada con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el año 2016 y la dotación a dicha reserva relativa a las inversiones anticipadas realizadas en 2017 y consideradas materialización de la misma, por los graves efectos que la pandemia ha producido en la realización de las inversiones y los resultados económicos en el año 2020.

Además, la disposición final tercera modifica el Impuesto General Indirecto Canario en lo relativo a las reglas de localización de determinadas prestaciones de servicios, para evitar supuestos de doble imposición y coordinar su regulación con lo ya establecido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5. Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) sobre el modelo 720 y las consecuencias de su incumplimiento

Con fecha de 27 de enero de 2022 el TJUE ha dictado sentencia en el asunto C-788/19 de referencia sobre la obligación de información de bienes y derechos poseídos en otros Estados (modelo 720) y las consecuencias del incumplimiento de la misma previstas en la legislación española.

El fallo de la sentencia entiende desproporcionados y, por lo tanto, no conformes al derecho comunitario los siguientes aspectos de la regulación doméstica española:

- **disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de**



ampararse en la prescripción;

– sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y

– sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado

Se aparta el TJUE de las conclusiones del Abogado General que abogaban por una resolución que preservase la legalidad de una parte sustancial de la legislación española.

En lo que respecta a las **consecuencias inmediatas de esta sentencia**, este Departamento entiende cabe destacar las siguientes:

a) La **obligación informativa no ha sido declarada por el TJUE contraria al derecho comunitario**, sino sólo determinadas consecuencias de su incumplimiento.

De hecho, de los párrafos 22 a 24 de la STJUE se deduce que, dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aún teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información entre los Estados miembros, la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos, sin perjuicio de que deba comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos.

Asimismo, de los párrafos 27 a 33 se concluye que la presunción de obtención de ganancias no justificadas de patrimonio no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

En consecuencia, la información obtenida de dicho modelo de declaración puede ser utilizada y explotada por las Autoridades fiscales en el curso de los procedimientos que se desarrollen.

b) Por el contrario, la sentencia supone que tanto el **régimen de prescripción** de las obligaciones tributarias incumplidas como el **sancionador de los incumplimientos** de la obligación de declaración pasa a ser el general previsto en la Ley General Tributaria. Todo ello a la espera de lo que una eventual reforma normativa pudiera establecer

6. Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 (“Boletín Oficial del Estado” de 31).

Como todos los años y, conforme a lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley General Tributaria, se aprueba el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, en este caso, el correspondiente al ejercicio 2022.

Hay que tener en cuenta que en este año tenemos plenamente en vigor lo dispuesto en la Ley 11/2021, de 9 de julio, conocida popularmente como Ley de Prevención y Represión del Fraude Fiscal.

En ese sentido, en el Preámbulo del Plan se menciona expresamente:

Se debe tener en cuenta, por su importancia, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. La prevención y lucha contra el fraude fiscal exigen un marco legal apropiado.

Por ello, esta Ley ha incorporado al ordenamiento interno el Derecho de la Unión Europea en el ámbito de las prácticas de la elusión fiscal, y ha introducido cambios dirigidos a reforzar el control tributario.

El impacto de las medidas normativas contenidas en la Ley 11/2021, junto con las medidas preventivas y de control incluidas en el componente 27 del Plan Nacional de Recuperación, Transformación



y Resiliencia, han sido en 2021 uno de los factores que explican el fuerte impulso del cumplimiento voluntario y, en consonancia, las bases imponibles fiscales y de los ingresos tributarios, cuya tasas de crecimiento han sobrepasado con creces las de incremento de las principales magnitudes macroeconómicas.

En este sentido, puede subrayarse el efecto positivo en la recaudación derivado de la publicación de la primera lista de deudores en la que se han aplicado los criterios previstos al efecto en la Ley 11/2021, la reducción de las transacciones en efectivo frente a la generalización del uso de tarjetas de crédito propiciada no solo por las nuevas limitaciones normativas sino también por los cambios en el comportamiento social, el efecto disuasorio de las anunciadas medidas contra el software de doble uso, el efecto preventivo de la cesión de datos fiscales y las mejoras en la información que la Agencia Tributaria pone a disposición de los contribuyentes para facilitarles la presentación de declaraciones sin errores ni omisiones y el carácter prioritario de las actuaciones de control contra la economía sumergida y la ocultación de ventas e ingresos.

Por lo demás, la estructura del Plan sigue la sistemática de los anteriores, es decir:

- Información y asistencia.
- Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude.
- La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.
- El control del fraude en fase recaudatoria.
- La colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.



Partiendo de la estructura anterior, podemos citar como novedades más relevantes las siguientes:

1. Información y asistencia.

- a) Seguir potenciando las ADI.
- b) Introducir nuevos mecanismos inteligencia artificial en la asistencia virtual a los obligados tributarios, en este caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), empezando por los rendimientos del capital inmobiliario.
- c) Asistencia en la campaña de Renta. En la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2021, se continuará avanzando en el servicio de Renta Web con la mejora en el funcionamiento de las aplicaciones y su actualización a los cambios normativos. Igualmente, se continúan realizando esfuerzos en la mejora de la versión del programa de cartera de valores, utilizando el incremento de datos facilitados nuevamente por la modificación de los modelos 189 y 198. Para este año se ha tratado de mejorar tanto el contenido como la calidad de la información facilitada por los declarantes de ambos modelos. Para ello, se han publicado notas informativas en el 2021 sobre cumplimentación de los modelos 189 y 198, orientadas fundamentalmente a la mejora del funcionamiento de esta herramienta de asistencia. De forma adicional, para la campaña de IRPF 2021 se va a disponer de información sobre la Declaración Informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, modelo 179. Esta obligación de información recogida en la Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, afecta a las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos que se hayan producido desde el 26 de junio de 2021, fecha en la que entró en vigor el artículo 54 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas



comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Asimismo, y como consecuencia de la Orden HAC/773/2019 de 28 de julio, que permite que los libros registro del IRPF puedan ser compatibles con los requeridos en el IVA, a través de un formato informático único plenamente consistente con la normativa y con el modelo de declaración de IRPF, reduciendo las obligaciones formales a casi un millón y medio de contribuyentes que podrán llevar unos únicos libros registro válidos tanto en el ámbito del IRPF como en el de IVA, podrá efectuar el traslado automático del contenido de los libros de IRPF a las casillas correspondientes del modelo de Renta del ejercicio 2021.

- d) A partir del primer trimestre de 2022, se ofrecerá a los contribuyentes no obligados a SII la posibilidad de confeccionar su modelo 303 automáticamente a partir de la información contenida en sus libros registro (llevados de acuerdo con el formato estandarizado) similar al existente para el modelo 100.
- e) Consolidación de la utilización del «machine learning» en Renta Web para reducir los errores previsibles de los contribuyentes en la cumplimentación del modelo 100, incrementando el número de casillas con mensaje. Asimismo, se implementará la sistematización de la utilización de técnicas de «Behavioural Insights», incorporándolas como una herramienta más para la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, tanto en las comunicaciones con los contribuyentes como en las aplicaciones informáticas. Esta sistematización se llevará a cabo mediante la creación de un grupo de trabajo que localizará aquellas áreas más propicias para la utilización de dichas técnicas.
- f) Para el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2020 ya resultó obligatoria la cumplimentación de los datos sobre los ajustes al resultado contable, por lo que, para el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021, se ofrecerá en Datos Fiscales la información



sobre los ajustes contables cumplimentada el ejercicio anterior. Además, se ofrecerá el cálculo de las Bases Imponibles Negativas pendientes de aplicar de acuerdo con las declaraciones presentadas por el contribuyente, y no únicamente el dato consignado en el cuadro de arrastre del modelo 200 del ejercicio 2020.

- g) En el procedimiento recaudatorio tenemos: Crecimiento y consolidación de un sistema informativo y de asistencia en el pago al contribuyente a través de: - Canales telefónicos (con atención especializada y personalizada, así como con plataformas facilitadoras para el pago disponibles los 365 días del año). - Canales electrónicos (a través de herramientas de alta usabilidad como es una aplicación móvil-App, o la oferta de asistentes virtuales temáticos para la obtención de información individualizada relacionada con las obligaciones tributarias en materia de recaudación).

2. Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude.

- a) Continuar con las labores de depuración del censo fiscal de las sociedades inactivas.
- b) Por otro lado, las nuevas estrategias de carácter preventivo que la Agencia Tributaria está impulsando en relación con el fomento del cumplimiento tributario no deben olvidar, en consonancia con los más modernos proyectos de la OCDE conocidos como «Right from the start» (atención al contribuyente desde su primer registro), a aquellos contribuyentes que cada año causan alta en los registros tributarios. Acompañar a estos desde el primer momento es, no solo una obligación de asistencia e información al contribuyente, sino también la mejor forma de asegurar el cumplimiento fiscal desde los primeros estadios de la actividad económica. De forma especial se presta apoyo a los



emprendedores que sean personas físicas facilitándoles el inicio de su labor y su correcta inclusión en el censo a través de los asistentes censales mencionados en el punto anterior.

- c) Asimismo, está prevista la continuación de otras medidas de mejora de la información censal como la realización de un control temprano a través de un mapa de riesgos de carácter preventivo que permita detectar situaciones de riesgo censal a la entrada en el censo de nuevos contribuyentes, en particular posibles incursiones de entidades controladas de manera efectiva por contribuyentes con conductas tributarias reprochables en el pasado, sobre los que se pretende realizar un seguimiento para prevenir posibles incumplimientos tributarios futuros, o como el desarrollo de actuaciones permanentes de rectificación censal a través del Plan de Rectificación Censal Integral permanente.
- d) Volverán las visitas presenciales de control censal, si la pandemia lo permite.
- e) Aprovechamiento generalizado y ampliado de la información internacional recibida por diferentes fuentes del intercambio de información internacional.

3. La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.

- a) En 2022, después del paréntesis causado por la pandemia, está previsto dar continuidad a los planes de visitas, diseñados específicamente para incentivar el cumplimiento voluntario por parte del sector del pequeño empresariado evitando, en la medida de lo posible, cargas fiscales indirectas para ellos derivadas de los procedimientos de comprobación inspectora. Las aproximaciones al análisis de los comportamientos fiscales apuntan a concluir que la mayor parte de los obligados tributarios toman sus decisiones



tratando de cumplir con sus obligaciones, pese a que puedan cometer errores o están mal informados. Se trata, por consiguiente, de ofrecer a estos obligados tributarios la oportunidad de mejorar su comportamiento fiscal, incluso de forma extemporánea, evitando, en su caso, procedimientos administrativos de control e incentivando el cumplimiento voluntario.

b) Durante el año 2022, se va a reincidir en una técnica novedosa de trabajo, basada en los principios de la OCDE conocidos como «Behavioural Insights», consistente en complementar el plan extensivo anual de visitas a determinados sectores empresariales con la emisión de un número de cartas aviso dirigidas a aquellos contribuyentes, de los sectores elegidos, que incurran en determinados parámetros de riesgo de incumplimiento cuando se observe que dichos parámetros se vienen manteniendo de forma continuada a lo largo de los últimos ejercicios.

c) En 2022 se impulsará la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección en el ámbito de Gestión Tributaria que integrará una visión sistemática y unificada de la asistencia al contribuyente y el control. Esta área coordinará el diseño del análisis de riesgos de las diferentes figuras impositivas y contará con la participación de las diferentes Dependencias Regionales de Gestión tributaria, en colaboración con el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

d) Durante el año 2022 el uso de este sistema informático VIVI se consolidará también para la firma de las actas, haciendo del mismo un sistema recurrente de interrelación con el obligado tributario o sus representantes, entendido como una vía para «acercar» a los contribuyentes a la oficina encargada de la tramitación administrativa, ahorrando costes y tiempo al evitar los desplazamientos a la sede física de la misma. El sistema será complementario del sistema tradicional de naturaleza presencial,



pudiendo incluso, extenderse dicho sistema informático a otras áreas.

e) En el ejercicio 2022 se desarrollarán reglamentariamente las nuevas obligaciones de información sobre monedas virtuales introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio. En consecuencia, se aprobarán también las Órdenes Ministeriales correspondientes que regulen los modelos referidos a dichas obligaciones de información. Previsiblemente, la primera información sobre estos activos virtuales estará disponible en 2023 respecto del ejercicio 2022. Esta información sobre el ejercicio 2022 permitirá contar con información adicional en datos fiscales.

f) En 2022 se aplicará plenamente el nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en precios de transferencia basado en todo el conjunto de información disponible sobre operaciones vinculadas con el que actualmente cuenta la Administración tributaria, haciendo un uso efectivo tanto del conjunto de información obtenida internamente como de aquella a disposición de la Inspección como consecuencia del proyecto BEPS, tanto en el ámbito de la OCDE como en el de la Unión Europea.

Este sistema automatizado de análisis de riesgos se actualiza periódicamente para incorporar nuevas fuentes de información a medida que se dispone de ellas. También en el ámbito del análisis de riesgos de multinacionales, se continuará con la participación en el programa de valoración multilateral del riesgo realizada en el marco del denominado programa ICAP (por sus siglas en inglés: «International Compliance Assurance Programme») y con el examen de los informes de transparencia previstos en el Código de Buenas Prácticas Tributarias, a través del cual se contestan también aquéllas dudas que plantean las empresas adheridas a dicho Código en relación con la aplicación de los tributos.



Con todo ello se pretende conseguir el doble objetivo de aliviar los costes de cumplimiento de los contribuyentes con menor riesgo e incrementar las actuaciones de comprobación en las grandes empresas con potenciales contingencias fiscales más relevantes.

g) El impulso en el control del fraude fiscal asociado a los grandes patrimonios al que contribuye la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes (UCCCPR) creada en el seno de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) que, durante el año 2022, continuará las labores que le son propias, como la investigación directa sobre contribuyentes de alta capacidad económica, conocidos por sus siglas en inglés como HNWI («High Net Worth Individuals») o UHNWI («Ultra High Net Worth Individuals»), el diseño e implementación de herramientas informáticas de procesamiento de información de última generación para la detección de riesgos fiscales asociados a este tipo de contribuyentes y la traslación de dichos riesgos a las distintas Dependencias de Inspección para el desarrollo de las actuaciones pertinentes.

h) Reforzamiento de la lucha contra el uso de sistemas de procesamiento de la información empresarial que, instalados especialmente en las cajas registradoras, permitan la omisión, interpolación o alteración de operaciones ocultando las ventas verdaderas de una actividad. Se controlará la obligación de que los sistemas informáticos utilizados garanticen la inalterabilidad de los registros. Se pondrá el foco en los propios fabricantes, productores y comercializadores de estos sistemas de doble uso de procesamiento de la información, en la medida en la que continúen comercializando sistemas de software de doble uso, después de que se haya producido el correspondiente desarrollo reglamentario en esta materia.



i) Análisis de la economía digital. La tecnología tiene una gran importancia en la sociedad actual. Siendo así, un gran peso de la economía está asociada a los avances tecnológicos. Por esta razón se hace necesario llevar a cabo un análisis de las diferentes formas en que se manifiesta el uso de la tecnología en la economía y sus efectos en el ámbito tributario.

j) La completa implementación de las medidas normativas que derivan del paquete e-commerce, aprobado por Directiva de la UE 2017/2455, se produjo el 1 de julio de 2021. En este sentido, la Administración tributaria velará por asegurar que se ofrezca una adecuada información a las plataformas de comercio electrónico, a la vez que extremará el control sobre las mismas para evitar que este tipo de operaciones puedan eludir el pago de las obligaciones tributarias que les corresponden, en particular, a efectos de la tributación indirecta.

k) Monedas virtuales. Durante el año 2021, se ha incrementado de forma exponencial la inversión en monedas virtuales, con los riesgos fiscales que estas operaciones conllevan. Ello justifica el mantenimiento en el año 2022 de las actuaciones iniciadas en años anteriores cuyo objetivo es facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones realizadas, así como el control de su correcta tributación. En consecuencia, las actuaciones a realizar en 2022 en materia de monedas virtuales son las siguientes: a) Desarrollo normativo y elaboración de los modelos de declaración para dar cumplimiento a las obligaciones de información que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal establece para los titulares de monedas virtuales situadas en el extranjero y para proveedores de servicios de cambio de monedas virtuales y de servicios de custodia de monederos electrónicos. b) Continuación de las tareas iniciadas



en años anteriores relativas a la obtención de información procedente de diversas fuentes relacionada con las operaciones realizadas con monedas virtuales. c) Sistematización y análisis de la información obtenida sobre la correcta tributación de las operaciones realizadas y de los fondos utilizados en la adquisición de monedas virtuales. d) Potenciación de las herramientas informáticas necesarias para facilitar las actuaciones de control de las transacciones con monedas virtuales. e) Fortalecimiento de la cooperación internacional y la participación en foros internacionales con el objeto de obtener información sobre operaciones realizadas con monedas virtuales. f) Participación en los grupos de trabajo internacionales en curso sobre la regulación de futuros intercambios de información en materia de monedas virtuales.

4. Control del fraude en fase recaudatoria.

a) Cooperación con otras Administraciones Públicas. Se continuará avanzando con el mecanismo de cooperación con otras Administraciones Públicas a través del denominado Punto Neutro, permitiendo difundir información sobre los pagos de las Administraciones Públicas a deudores de éstas y posibilitando así la emisión de las diligencias de embargo que ellas mismas pudieran dictar contra aquellos contribuyentes que fueran simultáneamente acreedores de dichos pagos y deudores de cualquiera de las Administraciones. Este mecanismo, previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 25/2013, de 27 diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público requiere del correspondiente desarrollo reglamentario, que se impulsará para que, una vez alcanzado, pueda iniciarse su funcionamiento en toda su plenitud, para así permitir de ahí en adelante



incorporarse a este sistema un gran número de Administraciones Públicas.

b) Proyecto de NRC online. Implantado ya este nuevo sistema de registro y seguimiento de los ingresos gestionados a través de entidades colaboradoras, el efecto práctico inmediato se traduce en un conocimiento de esta información de forma inmediata en el tiempo. Todo ello implica un gran avance cualitativo respecto al anterior sistema general que redundará en importantes mejoras en el resto de aplicaciones gestoras recaudatorias en materia de actuaciones de seguimiento y control. Se procederá a explotar este conocimiento inmediato de ingresos, tanto desde el punto de vista de la asistencia e información como del control de ingresos en plazo.

5. Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

a) Como novedad en el ejercicio 2022, también va a ser necesario el intercambio de información respecto a los certificados de eficiencia energética registrados en el 2021 y las resoluciones definitivas de ayuda que hayan sido concedidas por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, junto con la relación de números de referencia catastrales a los que se refieran. Este suministro está previsto en la letra g) del apartado 3 de la disposición adicional decimotercera de la Ley del IRPF y tiene como justificación el control y la gestión de las nuevas deducciones aprobadas en el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

b) En particular, durante 2022, se intensificará el intercambio de información para la mejora de la gestión recaudatoria de los importes adeudados a las Administraciones tributarias.

7. Principales novedades tributarias introducidas por el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas:

El artículo 1 del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, en su apartado dos añade una nueva Disposición adicional quincuagésima a la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableciendo tres nuevas deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, en los siguientes términos:

1. Deducción por obras para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración: 20%

Viviendas en las que se pueden realizar las obras:

Vivienda habitual del contribuyente o cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

No obstante, no da derecho la parte de la obra que se realice en plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos, ni en la parte de la vivienda afecta a una actividad económica.

Obras que dan derecho a deducción:



Aquellas que hayan reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración.

Es preciso que este extremo quede acreditado mediante el certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio, con un máximo de dos años, de las mismas.

Realizadas desde el 6 de octubre de 2021 y el 31 de diciembre de 2022

Base de deducción:

Cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras.

Máximo 5.000€.

Periodo impositivo en el que se aplica:

Aquel en el que se haya expedido el certificado de eficiencia energética emitido después de las obras. Estos certificados deberán ser expedidos antes del 1 de enero de 2023.

Porcentaje de deducción: 20%

2. Deducción por obras para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable: 40%

Viviendas en las que se pueden realizar las obras:

Vivienda habitual del contribuyente o cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

No obstante, no da derecho la parte de la obra que se realice en plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y



otros elementos análogos, ni en la parte de la vivienda afecta a una actividad económica.

Obras que dan derecho a deducción:

Aquellas que hayan reducido en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, consigan una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

Es preciso que estos extremos queden acreditados mediante el certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio, con un máximo de dos años, de las mismas.

Realizadas desde el 6 de octubre de 2021 y el 31 de diciembre de 2022

Base de deducción:

Dan derecho a la deducción las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras.

Máximo 7.500€.

Periodo impositivo en el que se aplica:

Aquel en el que se haya expedido el certificado de eficiencia energética emitido después de las obras. Estos certificados deberán ser expedidos antes del 1 de enero de 2023.

Porcentaje de deducción: 40%

3. Deducción obras de rehabilitación energética: 60%

Edificaciones en las que se pueden realizar las obras:

Viviendas propiedad del contribuyente -ubicadas en edificios de uso predominante residencial- y plazas de garaje y trasteros adquiridos con estas.



No obstante, no da derecho la parte de la vivienda afecta a actividades económicas.

Obras que dan derecho a deducción:

Aquellas que hayan reducido el consumo de energía primaria no renovable, en un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

Es preciso que estos extremos queden acreditados mediante el certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio, con un máximo de dos años, de las mismas.

Realizadas desde el 6 de octubre de 2021 y el 31 de diciembre de 2023.

Periodos impositivos en los que se aplica:

En principio se puede aplicar en 2021, 2022 y 2023. No obstante, es requisito para poder aplicar la deducción que se haya expedido el certificado de eficiencia energética emitido después de las obras. Estos certificados deberán ser expedidos antes del 1 de enero de 2024.

Base anual de deducción:

← Cuando se haya expedido el certificado en el periodo impositivo:

Las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta la finalización del periodo impositivo.

← Cuando el certificado se hubiera expedido en un periodo impositivo anterior:

Las cantidades satisfechas en el año.

Base máxima 5.000€ anuales.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro



ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

Porcentaje de deducción: 60%

4. Normas comunes a las anteriores deducciones:

Las anteriores deducciones son incompatibles entre sí respecto de la misma obra.

Las anteriores deducciones son incompatibles entre sí respecto de la misma obra.

Las cantidades deben ser satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

Las cantidades satisfechas han de ser necesarias para la ejecución de las obras, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética.



No obstante, no dan derecho a deducción las cantidades satisfechas por los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.

Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

No integración en Base imponible de las siguientes ayudas a la rehabilitación:

Las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

← [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre.](#)

de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

(BOE, 06-octubre-2021)

8. Real Decreto 899/2021, de 19 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social y pagos a cuenta (“Boletín Oficial del Estado” de 20).

Se trata de una modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que pretende incorporar cambios en el impuesto derivados de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, es decir, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

Las dos modificaciones incluidas derivan de los siguientes cambios legislativos:

- a) La creación de un nuevo tipo marginal más alto, al 47%, sobre la base imponible general del impuesto que supere los 300.000 euros.

Como sabemos, el integrante fundamental de esa base imponible son las rentas del trabajo y la alteración normativa consiste, simplemente, en modificar las tablas de retenciones del trabajo, incluyendo las de los sujetos sometidos al gravamen especial conocido como “Ley Beckman” o impatriados, colocando a partir de esos ingresos salariales un tipo marginal del 47%.

- b) Los cambios en las reducciones por aportaciones a planes de pensiones e instituciones de previsión de personal, minorando la cuantía reducible en el caso de las aportaciones a planes de pensiones individuales a 2.000 euros y creando un límite de reducción, distinto y superior, para las aportaciones de planes de empleo, han generado el problema de establecer sobre qué planes aplicar los excesos sobre tales límites.



Los nuevos límites aplicables a las reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social distinguen entre aportaciones realizadas por el propio contribuyente y contribuciones empresariales realizadas por el promotor.

En caso de que, en un mismo período impositivo, concurren unas y otras, y la totalidad de las cantidades aportadas no pueda ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por aplicación del límite porcentual, es preciso determinar la procedencia de los excesos de aportaciones a efectos de que puedan ser objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes respetando los nuevos límites.

Con esta finalidad, se modifica el artículo 51 del Reglamento del Impuesto estableciendo un criterio proporcional para determinar la procedencia de tales excesos.

Por análogas razones, el apartado cinco del artículo único añade una disposición transitoria decimonovena al Reglamento del Impuesto con objeto de determinar cómo se van a poder reducir los excesos de aportaciones pendientes de reducción a 1 de enero de 2021, al haberse generado estos en ejercicios en los que el límite de reducción en base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social no distinguía entre aportaciones realizadas por el propio contribuyente y contribuciones empresariales realizadas por el promotor, optándose por el criterio más favorable, es decir, que las cantidades pendientes de reducción corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas en los períodos impositivos anteriores.

[9. Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 \(“Boletín Oficial del Estado” de 12\).](#)



1. INTRODUCCIÓN.

En varias ocasiones, tanto la doctrina como el que suscribe, hemos expuesto que la precipitación de la normativa vinculada a la COVID-19 y la utilización reiterada del Decreto-Ley, una fuente jurídica de carácter extraordinario, como herramienta ordinaria para el ejercicio de funciones públicas no hace sino incrementar la inseguridad jurídica y los problemas de interpretación y aplicación de la legislación.

Nos encontramos ante otro ejemplo. Esta Ley procede del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, que fue sometido a debate y votación de totalidad por el Congreso de los Diputados en su sesión del día 20 de mayo de 2020, en la que se acordó su convalidación, así como su tramitación como proyecto de ley.

Dados el tiempo transcurrido y el contenido y finalidad del citado real decreto-ley, una buena parte de sus previsiones han surtido efecto o han sido prorrogadas o completadas por sucesivas reformas posteriores del mismo.

Igualmente, la aprobación de una nueva Ley de Presupuestos Generales del Estado ha afectado a las partidas presupuestarias, modificaciones presupuestarias y créditos extraordinarios a los que se refiere el real decreto-ley.

Por ello, la presente ley, con la que se da ejecución a la tramitación de aquel por las Cortes Generales como proyecto de ley, contiene tan solo las modificaciones que se introducen en el mismo, dejando en vigor, en sus términos, los restantes preceptos del real decreto-ley no alterados por la presente ley.

2. DISPOSICIONES TRIBUTARIAS.

Sin embargo, en la redacción de esta Ley se han incorporado algunas modificaciones legislativas que afectan al Ordenamiento Tributario, cuyo contenido conviene conocer.

En ese sentido, tenemos las siguientes:

-La calificación como acontecimientos de excepcional interés públicos a diversos eventos, verbigracia, en el artículo decimoprimer. Dos, para "El tiempo de la Libertad. Comuneros V Centenario", así como la ampliación del plazo de duración de otros acontecimientos.

-Modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, con efectos desde el 1 de enero de 2021; entre las cuales, destacamos:

-La asimilación como entidades beneficiadas del mecenazgo a las constituidas conforme al Derecho de la Unión Europea.

-Configuración como estructural de la nueva regulación de los beneficios fiscales para los donativos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir:

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta ley, la siguiente escala:

*Base de deducción Importe hasta 150 euros Porcentaje de deducción. 80%
Resto base de deducción. 35%*



Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 40 por ciento.

-Nueva regulación de la deducción por inversiones cinematográficas realizadas en las Islas Canarias.

3. Corrección de errores de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (“Boletín Oficial del Estado” de 8 de octubre).

Como su propia denominación indica, se trata de publicar una corrección de errores; pero dada la relevancia de la Ley corregida: la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Prevención y de Represión del Fraude Fiscal, es importante tener conocimiento de su existencia.

1. Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (“Boletín Oficial del Estado” de 6).

Con el objetivo de coadyuvar a la eficiencia energética y de cumplir con los programas medioambientales de la Agenda Europa 2050, así como de



aprovechar los fondos europeos Next Generation vinculados a tales objetivos, se aprueba este Decreto-Ley.

En el Decreto-Ley se contienen hasta tres beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), vinculados a obras de rehabilitación de las viviendas habituales o arrendadas que mejoren la eficiencia energética de estos inmuebles.

A destacar que, a nuestro juicio, se vuelve a la errónea senda de la proliferación de beneficios fiscales ligados a la propiedad de los inmuebles que tanto daño causó a nuestra economía y la complejidad del sistema tributario; respecto de este último punto, no se comprende la necesidad de configurar hasta 3 incentivos con finales similares pero con regulación diferenciada, lo cual solo supone relevantes problemas de gestión y control en el IRPF, problemas que se pretenden solucionar a través de los certificados energéticos de la vivienda (documento que deviene imprescindible para controlar el cumplimiento de los objetivos de racionalidad energética exigidos por los beneficios fiscales), los cuales se convierten en un documento esencial en estos beneficios tributarios.

Los beneficios fiscales se regulan en una nueva Disposición Adicional de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

Se trata de la Disposición Adicional Quincuagésima, número que por su magnitud revela una estructura jurídica del impuesto obsoleta y ardua de manejar por los operadores jurídicos.

Se trata de los siguientes beneficios fiscales:

«Disposición adicional quincuagésima. Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación,



Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras.

Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2023.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

2. Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2022 por las



obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras.

Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2023.

La base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales.

3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo desde la



entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2023 obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas.

No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022 y 2023 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período



impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

4. No darán derecho a practicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas en instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores. Tampoco tales deducciones resultarán de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción recogida en el apartado 3 de esta disposición.

La base de las deducciones previstas en los apartados 1, 2 y 3 anteriores, estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. En



ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.

Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente a que se refiere el apartado 3 anterior, vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios a las que se refiere el párrafo anterior, el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

5. Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

6. El importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de esta ley.”



Asimismo, se declaran exentas en el IRPF determinadas ayudas para la rehabilitación de edificios y al cambio en los sistemas de digitalización en los inmuebles:

No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital. Tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.»

DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA RECIENTE EN MATERIA DEL IRPF.

-CVDGT0589-20, de 16 de marzo. Las exenciones para las retribuciones en especie que constituyan rendimientos del trabajo personal y no simples mediaciones de pago, se aplican también a los trabajadores sujetos al régimen especial de impatriados, art. 93 de la LIRPF.



-CVDGT2088-20, de 23 de junio. En el supuesto de que, bajo el régimen de “cuota litis”, un abogado no cobre por sus servicios cantidad alguna, no existirá autoconsumo en el IVA, ni se producirá el hecho imponible de este impuesto, por idénticos criterios a los regulados en la Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, de la DGT, sobre tratamiento en el IVA de las cesiones efectuadas por los fabricantes de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras de aparatos relacionados con la venta de dichos productos.

Tampoco existirá renta gravada en el IRPF.

- STS de 3 de diciembre de 2020, recurso de casación 7763/2019. **Los intereses de demora recibidos por el contribuyente en materia de ingresos indebidos constituyen un supuesto de no sujeción en el IRPF**, pues se trata de devolver al contribuyente unos intereses soportados por el mismo, indebidamente, compensándolos, no existiendo, en consecuencia, ganancia patrimonial sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida.

“Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos. Si como admite la recurrente siguiendo la jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tiene una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente.”.

-STS 3966/2020, de fecha 26 de noviembre de 2020, número de recurso : 3631/2019.

La sentencia reitera un criterio jurisprudencia anterior, según el cual en las transmisiones onerosas de oficinas de farmacias, sometidas al IVA, ha de gravarse también el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notarias, cuota variable,

No hace sino reproducir jurisprudencia ya consolidada; en el sentido de que la transmisión de oficinas de farmacias está sometida al IVA y, dada su compatibilidad, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad de documentos notariales, cuota variable, porque reúne los



tres requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido: estar la transmisión recogida en un documento notarial (escritura pública), tener precio o cosa valuable (precio de mercado pagado por la transmisión) y ser el acto "inscribible" en este supuesto en el Registro de Bienes Muebles, ello con independencia de que la inscripción sea potestativa o obligatoria y de que, efectivamente, esa inscripción se haya ejecutado o no.

Lo que es absurdo es que haya que haber instado un recurso de casación, nuevamente, ante el Tribunal Supremo, porque determinados TSJ siguen sin aceptar la jurisprudencia del TS anterior, contra lo dispuesto en el artículo 1.6 del CC.

-SSTS de 17 de diciembre de 2020 (recurso de casación 4055/2019 y 4786/2019). Los "rendimientos declarados", a los que hace referencia el artículo 23.2 de la LIRPF, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, refieren su restricción a las declaraciones y no a la comprobación de las autoliquidaciones.

-STS de 16 de diciembre de 2020 (recurso de casación 6088/2019). Las rentas obtenidas por el contribuyente como consecuencia del pago de intereses de demora por retraso en la fijación del justiprecio han de imputarse al ejercicio en que adquiere firmeza el auto que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para la determinación de los intereses de demora.

-STS de 26 de enero de 2021. La diferencia entre el importe pagado en euros en el momento de contratar una hipoteca multdivisa y el importe pagado por el contribuyente conlleva una pérdida del capital derivada de una transmisión y susceptible, en consecuencia, de integrarse en la base imponible general del IRPF. Todo ello, contra la doctrina expuesta por la DGT en diferentes consultas, caso de las V1623-11 y V2414-12.

-STS, Sala de lo Contencioso, de 22 de marzo de 2021 (recurso de casación 5596/2019). La expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero", contenido en el artículo 7, p) de la LIRPF, no se puede aplicar a los rendimientos de la



dirección y control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero, por lo que no dan derecho a la exención contemplada en el precepto indicado.

-STS de 25 de febrero de 2021. Las rentas procedentes de bienes inmuebles que no se encuentran arrendados ni subarrendados, aunque estén destinados a serlo, tributarán como rentas imputadas; es decir, durante el tiempo en que el inmueble no esté arrendado, han de imputarse rentas inmobiliarias al 1,1 o al 2%, según los casos.

De esta forma, durante la etapa en que los inmuebles no estén efectivamente arrendados, aunque se encuentren en el mercado del alquiler, los gastos asociados a dichos bienes deben admitirse como deducibles, única y exclusivamente, por el tiempo durante el cual se encuentren arrendados y generen rentas, en la proporción que corresponda.

-Auto de admisión como recurso de casación. Determinar si el art. 1 RIRPF incurre en exceso reglamentario “ultra vires”, vulnerando el principio de reserva de ley en materia de beneficios fiscales respecto de las indemnizaciones por despido; en el caso de contestarse negativamente la anterior pregunta, explicitar si la expresión “real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa” es aplicable al supuesto de la indemnización por despido de un trabajador cuando, en el término de los 3 años siguientes, tal contribuyente, constituido en profesional autónomo que oferta sus servicios en el mercado a una generalidad de sujetos, presta servicios a la empresa que lo despidió aun sin mediar contrato de trabajo alguno con la misma.

-STS 443/2021, de 25 de marzo (rec. 8296/2019)

Se trataba de determinar si un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el



perceptor de la renta ostenta el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma.

Respuesta: Es obvio que la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva del retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso, pero la conducta del perceptor en principio es ajena, tanto en el momento del devengo de la obligación, como en la imposibilidad de intervenir, en esa condición, en la falta de retención.

Ciertamente en el presente caso, los recurrentes eran partícipes de 50/100 del capital y Administradores solidarios de la entidad que debió retener y no lo hizo, y ello podrá haber supuesto en su caso la derivación de la responsabilidad a los mismos, pero ello no empece a que como sostienen los recurrentes, retenedor y perceptores tengan distinta personalidad.

-STS 765/2021, de 31 de mayo (rec. 5444/2021). La prescripción de la obligación del pagador de ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del IRPF, el importe correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del IRPF- obligado tributario principal, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección.

Las circunstancias de haber sido el perceptor –obligado tributario principal-administrador único de la sociedad que debió haber practicado el ingreso a cuenta (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad obligada a realizar tal ingreso a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota la cantidad que debió ser ingresada en el Tesoro.

-CDGTV de 26 de junio. En la venta de empresas, el llamado “revesting” tributa como ganancia de capital y no, como rendimiento del trabajo. Se denomina “revesting” a la venta de una entidad, en la cual, se condiciona el precio o parte de él a que los fundadores de la compañía y vendedores se queden trabajando durante determinados períodos de tiempo en la sociedad compradora.



Parte del precio de venta se condiciona al cumplimiento de esta condición laboral y se deja en un “escrow” o depósito.

La operación, la no definirse en su totalidad el precio, es una ganancia de capital imputable en el momento de la venta sobre una estimación del valor total de la transmisión, cuantía que se irá corrigiendo, a medida que se vayan cumpliendo las condiciones del contrato.

Se aplican, asimismo, las reglas de imputación de las ventas a plazo.

-IRPF. SENTENCIA 1467 [14.12.2021]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5253/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda. 134 15
Distribuye: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros. SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO Número 11 - enero 2022 RESUMEN: Las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma, -demanda a la que acumula la acción de reclamación de las cantidades que se devenguen con posterioridad a la presentación de ésta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca-, tienen la calificación de rendimiento de capital inmobiliario, a imputar al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. 2ª IRPF SENTENCIA 1492/2021 [15.12.2021]. Tribunal Supremo.

- IRPF SENTENCIA 1492/2021 [15.12.2021]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7113/2019). Ponente: José Antonio Montero Fernández. 136
RESUMEN: IRPF, Ley 35/2006, arts. 19, 25.4,d) y 27.1.Son gastos deducibles las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o entidades gestoras de los seguros sociales- en otro Estado de la Unión Europea, cuando las mismas sean obligatorias para los trabajadores. Conforme a las circunstancias concurrentes en el presente recurso, los rendimientos obtenidos directamente -esto es, sin intermediación de una sociedad- por quien cede sus derechos de imagen a terceros y que traigan causa distinta del mero uso pasivo de tales derechos, en la medida en que impliquen el desarrollo de actividades adicionales de carácter personal por parte del



cedente de referidos derechos de imagen, deben considerarse rendimientos de actividades económicas.

-Consulta Vinculante V2550-21 (21.10.2021) El consultante manifiesta que: alquiler de forma ocasional durante unos días y de forma total o

parcial su vivienda habitual para la grabación de anuncios publicitarios o sesiones fotográficas. El consultante pregunta: ¿Qué tratamiento fiscal es el procedente en IRPF?

Los rendimientos que el consultante perciba por el alquiler de forma ocasional de su vivienda habitual para la grabación de anuncios publicitarios o sesiones fotográficas, se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario a integrar en la base imponible general del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la LIRPF.

-Consulta Vinculante V2562-21 (21.10.2021) El consultante expone que: El consultante es partícipe del plan de pensiones de la Administración General del Estado (AGE). El consultante manifiesta que: se plantea, ante la nueva regulación de las aportaciones a planes de pensiones, la posibilidad de aportar en 2021 de manera individual 8.000 euros al plan de pensiones de la AGE y 2.000 euros a un plan de pensiones individual, con derecho a reducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el total de 10.000 euros. El consultante pregunta: ¿Qué reducciones puede aplicar a la base imponible?.

Debe tenerse en cuenta que, tanto en la normativa de planes de pensiones, como en la normativa del IRPF, el término "contribuciones empresariales" se refiere a las cantidades aportadas por la empresa y no incluye las aportaciones realizadas por el partícipe (salvo la especialidad para empresarios individuales a efectos de límites). Por tanto, el límite máximo de aportaciones que puede realizar un partícipe a planes de pensiones de cualquier modalidad es de 2.000 euros anuales. Y el límite máximo de reducción en base imponible es, igualmente, de 2.000 euros anuales. En conclusión, el consultante en 2021 podrá aportar un máximo de 2.000 euros al conjunto de planes de pensiones de los que sea



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica