

Capítulo 2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): cuestiones generales

Índice

- **Capítulo 2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):
cuestiones generales**
 - **El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**
 - **Cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas**
 - **Sujeción al IRPF: aspectos materiales**
 - **Sujeción al IRPF: aspectos personales**
 - **Sujeción al IRPF: aspectos temporales**
- **Glosario de abreviaturas**

Capítulo 2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): cuestiones generales

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Naturaleza del IRPF

Normativa: Art. 1 Ley IRPF

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

¿Qué se entiende por "renta" a efectos del IRPF?

Normativa: Art. 2 Ley IRPF

La renta del contribuyente, que constituye el objeto del IRPF, se define legalmente como la totalidad de sus **rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales**, así como las imputaciones de renta establecidas por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Tratamiento de las circunstancias personales y familiares en el IRPF

El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a cubrir las necesidades vitales del contribuyente y de las personas que de él dependen, no se somete a tributación.

Ámbito de aplicación del IRPF

Normativa: Art. 4 y 5 Ley IRPF

El IRPF se aplica en todo el territorio español, con las especialidades previstas para Canarias, Ceuta y Melilla y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

Cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas

Introducción

Normativa: Art. 3 Ley IRPF

Desde el 1 de enero de 2009, la cesión parcial del IRPF tiene como límite máximo el **50 por 100 del rendimiento producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma**, de acuerdo con lo establecido en el artículo decimoprimer de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada, por última vez, por la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio (BOE de 29 de julio).

El actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se articula en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre).

En la citada ley se establecen, con vigencia a partir de 1 de enero de 2010, las competencias normativas que asumen las Comunidades Autónomas en el IRPF y se introducen, con la misma vigencia temporal, las correspondientes modificaciones en la normativa de este impuesto para adaptar su estructura al nuevo sistema de financiación.

Competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en el IRPF en el ejercicio 2023

De acuerdo con el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las competencias normativas que pueden asumir las Comunidades Autónomas de régimen común son las siguientes:

a. Importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico

A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, **con el límite del 10 por 100 para cada una de las cuantías**. Véase a este respecto los mínimos aprobados por las Comunidades Autónomas en el [Capítulo 14](#).

b. Escala autonómica aplicable a la base liquidable general

De acuerdo con lo especificado en el artículo 46.1 b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, el único requisito para su aprobación consiste en que la estructura de esta escala sea progresiva. Véase a este respecto las escalas autonómicas aplicables a la base liquidable general en el [Capítulo 15](#).

c. Deducciones en la cuota íntegra autonómica por

- **Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta**, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.
- **Subvenciones y ayudas públicas no exentas** que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En relación con estas deducciones, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

- La justificación exigible para poder practicarlas.
- Los límites de deducción.
- Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
- Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley del IRPF.

Las deducciones autonómicas aplicables en el ejercicio 2023, se recogen en el [Capítulo 17](#).

d. Aumentos o disminuciones en los porcentajes del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual (sin efecto desde 1 de enero de 2013)

Con efectos de 1 enero 2013 se suprimió la deducción por inversión en vivienda habitual estableciéndose, no obstante, un régimen transitorio para los contribuyentes que venían disfrutando de ésta con anterioridad a la indicada fecha. Este régimen les permite seguir aplicando la citada deducción conforme a lo dispuesto en la normativa de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hubieran sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

Los porcentajes de deducción aplicables en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual en la Comunidad Autónoma de Cataluña se comentan en el Capítulo 16 dentro del apartado relativo a "[Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio](#)" así como en el Capítulo 17 al examinar las [deducciones de la Comunidad Autónoma de Cataluña](#).

Participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la gestión del IRPF

La participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que constituye la organización administrativa responsable en nombre y por cuenta del Estado de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, se desarrolla a través de los siguientes órganos, regulados en los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009:

Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria

El Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria es el órgano colegiado, integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos.

Este órgano está presidido por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria e integrado por la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ostentará la Vicepresidencia primera, cinco representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los titulares de la Secretaría General de Hacienda, de la Secretaría General de Financiación Territorial y de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda (actualmente, Ministerio de Hacienda) y por un representante de cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, uno de los cuales será designado por éstas cada año para ostentar la Vicepresidencia segunda.

Aquellas Comunidades y Ciudades Autónomas que tengan encomendadas a dos órganos o entes distintos las funciones de aplicación de los tributos y las de diseño o interpretación de la normativa autonómica podrán designar dos representantes, si bien dispondrán de un solo voto.

Precisión: téngase en cuenta que el artículo 1.8 del Real Decreto 352/2011, de 11 de marzo (BOE de 12 de marzo) suprimió la Secretaría General de Financiación Territorial y que el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), suprimió en su artículo 4.3, entre otros órganos directivos, la Secretaría General de Hacienda y la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda.

En la actualidad véase el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (BOE de 29 de enero), que incluye como órgano directivo de la Secretaría de Estado de Hacienda de la que depende la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local y, dentro de la actual Subsecretaría de Hacienda y Función Pública, a la Inspección General.

Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria

Los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria son órganos colegiados integrados por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía de que se trate a los que corresponde coordinar la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito territorial.

Estos consejos están compuestos por cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y cuatro de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. Existirán tantos suplentes como titulares, que actuarán en caso de ausencia o vacante de alguno de estos últimos.

Participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la campaña del IRPF

Las Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía, en ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, participan y colaboran con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el desarrollo de la campaña IRPF 2023, a través de la habilitación de oficinas para la prestación de servicios de información tributaria y ayuda para la confección de declaraciones.

En estas oficinas puede llevarse a cabo también la presentación de las declaraciones confeccionadas cuyo resultado sea a devolver o negativo, así como de las que resulten a ingresar y se haya realizado la domiciliación bancaria de su pago.

Asimismo, podrá presentarse la declaración del IRPF y confirmar y presentarse el borrador de declaración en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, en los términos previstos en los convenios de colaboración que se suscriban entre la Agencia Tributaria y dichas Administraciones tributarias para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria.

Sujeción al IRPF: aspectos materiales

Delimitación positiva del hecho imponible

Normativa: Art. 6 Ley IRPF

Constituye el hecho imponible del IRPF la obtención de renta por el contribuyente cuyos componentes son los siguientes:

- a. Los rendimientos del trabajo.
- b. Los rendimientos del capital.
- c. Los rendimientos de las actividades económicas.
- d. Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e. Las imputaciones de renta establecidas por ley.

No obstante, a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del IRPF, la renta se clasifica en **general y del ahorro**.

Por expresa disposición legal, se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

Delimitación negativa del hecho imponible: rentas exentas y no sujetas

Rentas exentas artículo 7 de la Ley de IRPF

Atención: para determinar el límite de la obligación de declarar establecido para las personas físicas residentes en territorio español no se tendrá en cuenta el importe de las rentas relacionadas en este apartado.

Están exentas del impuesto de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del IRPF:

1. Prestaciones y pensiones por actos de terrorismo

Normativa: Art. 7.a) Ley IRPF

Están exentas:

- a. Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.

A estos efectos tienen esta consideración, entre otras:

- Las pensiones extraordinarias motivadas por actos de terrorismo concedidas en el sistema de la Seguridad Social que regula el Real Decreto 1576/1990, de 7 de diciembre (BOE de 8 de diciembre).
- Las pensiones extraordinarias causadas por actos de terrorismo que regula el Real Decreto 851/1992, de 10 de julio (BOE de 1 de agosto).

Este Real Decreto vino a regular las previsiones legales en materia de pensiones extraordinarias por actos terroristas que estaban pendientes de desarrollo reglamentario. De una parte, en el Régimen de Clases Pasivas del Estado, para aquellos supuestos en los que la inutilidad o el fallecimiento de la víctima está desvinculado del acto de servicio, o de su condición de funcionario, así como en el gestionado por la Mutuality Nacional de Previsión de la Administración Local, y de otra, estableciendo el régimen jurídico de las causadas por quienes, no accediendo al derecho a pensión extraordinaria en cualquier régimen público de Seguridad Social, pierdan la vida o sufran lesiones permanentes de carácter invalidante como consecuencia de acciones de terrorismo. Junto al citado objetivo fundamental, el Real Decreto recopiló toda la legislación vigente que se había ido produciendo en pensiones extraordinarias por actos de terrorismo a fin de plasmar en una misma disposición el disperso marco normativo en la materia dentro del Régimen de Clases Pasivas del Estado, en orden a su racionalización y sistematización.

- Las indemnizaciones y ayudas económicas contempladas en la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (BOE de 9 de octubre) de acuerdo con lo establecido en su artículo 13.

La citada Ley 32/1999 crea, con el fin de honrar a las víctimas del terrorismo, la Real Orden de Reconocimiento Civil a las Víctimas del Terrorismo, regulada en los artículos 4 y 4 bis, distinción honorífica respecto de la que no se reconoce pensión alguna y que se concede a los fallecidos, heridos o secuestrados en actos terroristas. El Real Decreto 1974/1999, de 23 de diciembre, aprobó el Reglamento de la Real Orden de Reconocimiento Civil a las Víctimas del Terrorismo.

El Real Decreto 1912/1999, de 17 de diciembre, aprobó el Reglamento de ejecución de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo.

El Real Decreto 288/2003, de 7 de marzo, aprobó el Reglamento de ayudas y resarcimientos a las víctimas de delitos de terrorismo, sustituyendo y derogando al anterior Real Decreto 1211/1997, de 18 de julio.

El Real Decreto-ley 6/2006, de 23 de junio, permitió que pudieran ser beneficiarios de pensiones extraordinarias por actos de terrorismo, tanto en el Sistema de Seguridad Social como en el Régimen de Clases Pasivas del Estado, aquellas personas que aun manteniendo análoga relación de afectividad no tuvieran la condición de cónyuge del fallecido por tal causa.

- Las prestaciones delimitadas en el artículo 14 de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, de Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo (BOE de 23 de septiembre), en concepto daños personales y materiales, responsabilidad civil, protección social y pensiones extraordinarias, derivados de actos terroristas, en virtud de lo dispuesto en su artículo 16 y en el 7.a) de la Ley del IRPF.

El ámbito temporal de aplicación de La Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (BOE de 9 de octubre) se ha extendido, con vigencia indefinida, a los hechos acaecidos a partir de 1 de enero de 2009. Véase la disposición final decimocuarta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE de 24 de diciembre).

El Real Decreto 671/2013, de 6 de septiembre (BOE de 18 de septiembre. Corrección de errores de 19 de septiembre) aprobó el Reglamento de la Ley 29/2011.

La pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil percibida por una persona física puede beneficiarse de la exención del artículo 7.a) de la Ley del IRPE, únicamente en aquellos casos en los que quede debidamente acreditado que tal condecoración ha sido otorgada por actos de terrorismo, ya sea como consecuencia de la ejecución de actos terroristas como a raíz de las tareas de prevención de tales actos. (Resolución del TEAC de 26 de abril de 2022, Reclamación número 00/08956/2021, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio).

- b. Asimismo, se declaran exentas las **pensiones excepcionales derivadas de atentados terroristas** reconocidas en el Real Decreto-ley 6/2006, de 23 de junio (BOE de 24 de junio).

2. Ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el VIH

Normativa: Art. 7.b) Ley IRPF

Están exentas las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el Virus de inmunodeficiencia humana (VIH), reguladas en el Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo (BOE de 1 de junio).

El artículo 2 del Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo, fija en su apartado 1 el importe de las ayudas, estableciendo en su apartado 2 que los importes de las mismas tendrán la revalorización que el Gobierno fije anualmente en las correspondientes Leyes de Presupuestos.

3. Pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones, con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil 1936/1939

Normativa: Art. 7.c) Ley IRPF

Están exentas las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones, con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil 1936/1939 ya sea por el Régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto: Ley 35/1980, de 26 de junio, sobre pensiones a los mutilados excombatientes de la zona republicana (BOE de 10 de julio); Ley 6/1982, de 29 de marzo, de pensiones a los mutilados civiles de guerra (BOE de 3 de abril); Decreto 670/1976, de 5 de marzo (BOE de 7 de abril).

4. Indemnizaciones por daños personales como consecuencia de responsabilidad civil y las derivadas de contratos de seguro de accidentes

Normativa: Art. 7.d) Ley IRPF

Podemos distinguir entre:

A) Indemnizaciones por daños personales como consecuencia de responsabilidad civil en la cuantía legal o judicialmente reconocida

Normativa: Disposición adicional primera Reglamento IRPF.

Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales (concepto en el que se consideran incluidos los daños físicos, psíquicos y morales), están exentas en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Cuantías legalmente reconocidas

Esta circunstancia se produce cuando una norma determine la cuantía de la indemnización, lo que supone que está sujeto y no exento el exceso que pudiera percibirse.

A estos efectos en el caso de accidentes de circulación, tienen la consideración de cuantías legalmente reconocidas las indemnizaciones fijadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.4 del texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre (BOE de 5 de noviembre), en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

En relación con dichas cuantías hay que distinguir para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación entre:

- Los accidentes que se produzcan a partir de 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema de valoración que recoge el nuevo Título IV y el nuevo Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, que se introduce por el artículo único de la Ley 35/2015, de 22 de septiembre, de reforma del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación (BOE de 23 de octubre).

En aplicación del artículo 49.3 del texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, la Resolución de 12 de enero de 2023 (BOE de 20 de enero), la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones acuerda hacer públicas en su sitio web <http://www.dgsfp.mineco.es/> las cuantías indemnizatorias vigentes durante el año 2023, una vez actualizadas en el 8,5 por ciento.

- Los accidentes ocurridos con anterioridad a 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema recogido en el Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2015.

Estas cuantías fueron actualizadas por última vez en la Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de 5 de marzo de 2014 (BOE de 15 de marzo).

Recuerde: con fecha 28 de octubre de 2022 se publicó en el BOE el Real Decreto 907/2022, de 25 de octubre, por el que se modifican las cuantías de determinadas tablas del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación contenidas en el anexo del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y por el que se modificó el Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, para la actualización de importes en euros en relación con el régimen especial de solvencia.

Este Real Decreto 907/2022 actualizó las cuantías indemnizatorias de las tablas correspondientes a la valoración del lucro cesante y la ayuda de tercera persona, así como las denominadas tablas técnicas de ayuda para la tramitación de siniestros, cuyas bases técnicas fueron previamente modificadas por la Orden ETD/949/2022, de 29 de septiembre.

Las nuevas cuantías de las tablas del anexo que incluye el Real Decreto 907/2022 serán de aplicación a los accidentes ocurridos a partir el 29 de octubre de 2022 y a los lesionados en accidentes ocurridos anteriormente cuyas secuelas se hayan estabilizado a partir de esa fecha.

Cuantías judicialmente reconocidas

Se consideran comprendidos en esta expresión dos supuestos:

- a. Cuantificación fijada por un juez o tribunal mediante resolución judicial.

- b. Fórmulas intermedias. Con esta expresión se hace referencia a aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya **algún tipo de intervención judicial**. A título de ejemplo, se pueden citar los siguientes: acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial.

Estas cantidades están exentas en su totalidad, aunque superen los importes legales anteriormente señalados.

Atención: no obstante, téngase en cuenta que la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley del IRPF declara exentas, con efectos desde 31 de marzo de 2022 y ejercicios anteriores no prescritos, las indemnizaciones percibidas en concepto de responsabilidad civil por daños personales por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525, acaecido el 24 de marzo de 2015, así como las ayudas satisfechas por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.

C) Indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes

Igualmente están exentas las indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas como gasto deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica realizada por el asegurado.

La exención únicamente se extiende hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidente de circulación distinguiéndose:

- Los accidentes que se produzcan a partir de 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema de valoración que recoge el nuevo Título IV y el nuevo Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, que se introduce por el artículo único de la Ley 35/2015, de 22 de septiembre, de reforma del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación (BOE de 23 de septiembre).

Téngase en cuenta que la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, para facilitar su conocimiento y aplicación, publica en su sitio web <http://www.dgsfp.mineco.es/>, las cuantías indemnizatorias vigentes durante el año 2023, una vez actualizadas en el 8,5 por ciento.

- Los accidentes ocurridos con anterioridad a 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema recogido en el Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2015.

Importante: los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago correspondientes a una indemnización exenta se encuentran también exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del IRPF. La razón es que los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en estos supuestos, como ganancia patrimonial exenta. Véase al respecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 10 de mayo de 2018, Reclamación número 00/05260/2017, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

5. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador

Normativa: Arts. 7.e) Ley IRPF; 1 y 73 del Reglamento IRPF

Importante: en todos los casos, el disfrute de esta exención está condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada a aquella, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación sea igual o superior al 25 por 100 (Art. 1 Reglamento IRPF).

Precisiones

- El artículo 1 del Reglamento del IRPF no circunscribe la presunción de desvinculación al carácter o naturaleza de la relación, tanto pasada como futura, sino que se refiere de manera genérica a la circunstancia de que el trabajador "vuelva a prestar servicios" a la misma empresa o a otra vinculada a aquella, resultando por ello indiferente que la nueva prestación de servicios se enmarque en una relación laboral, común o especial, o en una relación de carácter empresarial o profesional. Por tanto, en nada afecta que la anterior relación que se extingue y por la que se percibe la indemnización, sea de carácter laboral y la posterior que mantenga el trabajador con la empresa lo sea de carácter mercantil.
- Para la aplicación de la presunción del artículo 1 de Reglamento basta con que en los tres años siguientes a su despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella en los términos del citado precepto, sin que sea necesaria la apreciación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios. En consecuencia, la inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no conlleva la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7.e) de la Ley de IRPF (Resolución del TEAC de 22/04/2021, Reclamación número 00/02016/2020, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio).
- A efectos de disfrutar de la exención, la "real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa" comporta que, tras su despido o cese, no vuelva a prestar servicios a la empresa que, directa o indirectamente, guarden relación con las responsabilidades anteriores asumidas, correspondiendo la prueba de tales circunstancias a quien fuera trabajador de la misma, de acuerdo con el criterio interpretativo fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo número 276/2022, de 4 de marzo, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (ROJ: STS 986/2022).

A) Cuantía exenta: Límites

Están exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, con los siguientes límites:

A. Hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores, en sus normas reglamentarias de desarrollo, o en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

No obstante, señalar que el propio artículo 7.e) de la Ley del IRPF establece, como se verá más adelante, una excepción en el caso de despidos colectivos para los que se prevé una exención mayor a la cuantía indemnizatoria establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores.

Ahora bien, para declarar exentas las indemnizaciones por despido improcedente o cese hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores debemos diferenciar entre los despidos producidos hasta el 7 de julio de 2012 y los que se originan con posterioridad a dicha fecha:

- En los despidos producidos hasta el **7 de julio de 2012** están exentas las indemnizaciones por despido cuando el empresario así lo reconozca en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación, siempre que la cuantía de la indemnización no exceda de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas (disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF).
- En los despidos **producidos con posterioridad al 7 de julio de 2012**, solo están exentas las indemnizaciones reconocidas en acto de conciliación o en resolución judicial.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que el artículo 63 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social exige, como requisito previo para la tramitación del proceso judicial, que se lleve a cabo un intento de conciliación o, en su caso, de mediación ante el servicio administrativo correspondiente (que se establezca en cada Comunidad Autónoma) o ante el órgano que asuma estas funciones que podrá constituirse mediante los acuerdos interprofesionales o los convenios colectivos a los que se refiere el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, así como mediante los acuerdos de interés profesional a los que se refieren el artículo 13 y el artículo 18.1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo (BOE de 12 de julio).

Precisión: El texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, es el aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre).

B. No obstante, el importe de la indemnización exenta **tendrá como límite máximo la cantidad de 180.000 euros**. Por tanto, aunque la indemnización total no exceda de lo estipulado en el Estatuto de los Trabajadores o en sus normas de desarrollo, si se superan los 180.000 euros, el exceso estará sometido tributación, con las excepciones que a continuación se indican:

Excepciones:

Normativa: Disposición transitoria vigésima segunda.3 Ley IRPF.

Este límite de 180.000 euros no será aplicable:

- A las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con **anterioridad a 1 de agosto de 2014**.
- A las indemnizaciones por los despidos que se produzcan a partir de esa fecha cuando deriven de **un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a 1 de agosto de 2014**.

Importante: cuando el importe de la indemnización que se perciba supere la cuantía que, en cada caso, tenga el carácter de obligatoria o el límite máximo de 180.000 euros, el exceso no está exento del IRPF y deberá declararse como rendimiento del trabajo personal, sin perjuicio de que pueda resultar aplicable, en su caso, la reducción legalmente establecida para rendimientos del trabajo generados en un plazo superior a dos años.

B) Supuestos que no se consideran amparados por la exención

No se consideran amparadas por la exención, estando por tanto plenamente sujetas al impuesto y debiendo declararse íntegramente:

a. Las indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato.

Importante: no tendrán la consideración de indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato, las acordadas en el acto de conciliación ante el Servicio administrativo al que se refiere el artículo 63 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social.

b. En general, las cantidades que, en su caso, se perciban como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo, por cualquier causa distinta del despido o cese del trabajador o para la que no esté establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores ni en sus normas de desarrollo el derecho del trabajador a percibir indemnización.

Entre estos supuestos, cabe mencionar los siguientes:

- La extinción, a su término, de los contratos de trabajo temporales o de duración determinada o por realización de la obra o servicio objeto del contrato previstos en el artículo 49.1 c) del Estatuto de los Trabajadores por no producirse en los mismos despido o extinción por voluntad del trabajador (cese).
- Los despidos disciplinarios que sean calificados como procedentes.
- La extinción del contrato por voluntad del trabajador (cese) que no esté motivado por ninguna de las causas a que se refieren los artículos 41.3 y 50 del Estatuto de los Trabajadores.

C) Indemnizaciones exentas derivadas de despidos calificados de improcedentes

Normativa: Art. 56 y la disposición transitoria undécima Estatuto de los Trabajadores.

Están exentas las indemnizaciones que no superen los siguientes importes:

a. En despidos declarados con anterioridad al 12 de febrero de 2012: 45 días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un **máximo de 42 mensualidades**.

b. En despidos que se declaren desde el 12 de febrero de 2012 hay que distinguir:

- **Para contratos suscritos a partir del 12 de febrero de 2012: 33 días de salario** por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un **máximo de 24 mensualidades**.
- **Para contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012:** La suma de las siguientes cantidades:
 - i. Indemnización correspondiente al periodo anterior al 12 de febrero: **45 días de salario** por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.
 - ii. Indemnización correspondiente al periodo posterior al 12 de febrero: **33 días de salario** por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a **720 días de salario**, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a **42 mensualidades, en ningún caso**.

Los *contratos de fomento de la contratación indefinida* celebrados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 continuarán rigiéndose por la normativa a cuyo amparo se concertaron.

El contrato para el fomento de la contratación indefinida se regulaba en la derogada actualmente disposición adicional primera de la Ley 12/2001, de 9 de julio, Medidas Urgentes de Reforma del Mercado de Trabajo

No obstante, en caso de despido disciplinario, la indemnización por despido improcedente se calculará conforme a lo señalado anteriormente.

En el Capítulo 3, puede consultarse en el [caso práctico](#) un ejemplo del tratamiento de la indemnización derivada de despido calificado de improcedente.

D) Indemnizaciones exentas derivadas de extinción del contrato por voluntad del trabajador (cese)

Normativa: Arts. 40, 41 y 50 Estatuto de los Trabajadores

Hay que diferenciar los siguientes supuestos:

1. Cuando la extinción voluntaria esté motivada por alguna de las siguientes causas (Art. 50 Estatuto de los Trabajadores):

- a. Modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en menoscabo de la dignidad del trabajador.
- b. Falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado.
- c. Cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones contractuales por parte del empresario, salvo en los supuestos de fuerza mayor, así como la negativa del mismo a reintegrar al trabajador en sus anteriores condiciones de trabajo en los supuestos de movilidad geográfica y modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo previstos en los artículos 40 y 41 del Estatuto de los Trabajadores, cuando una sentencia judicial haya declarado los mismos injustificados.

En estos casos la indemnización exenta será la **fijada para los [despidos improcedentes](#)** que se comentaron en el apartado anterior.

2. Cuando la extinción del contrato por voluntad del trabajador es debida a modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo (jornada de trabajo, horario y distribución del tiempo de trabajo, régimen de trabajo a turnos, sistema de remuneración y cuantía salarial, sistema de trabajo y rendimiento y, funciones, cuando excedan de los límites previstos para la movilidad funcional) por las que el trabajador resultase perjudicado **pero que no redunden en menoscabo de su dignidad del trabajador** (Art. 41 Estatuto de los Trabajadores).

En este caso están exentas las indemnizaciones que no excedan de **20 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 9 mensualidades**.

3. De igual modo, cuando el empresario notifica al trabajador su traslado a un centro de trabajo distinto de la misma empresa **que exija un cambio de residencia**, el trabajador tendrá derecho a la extinción de su contrato percibiendo una indemnización de **20 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de 12 mensualidades** (Art. 40 Estatuto de los Trabajadores).

E) Indemnizaciones exentas derivadas de despidos colectivos por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor

En los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores que se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, **quedará exenta la parte de**

indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto **para el despido improcedente** (33 días por año de servicio hasta un máximo de 24 mensualidades con la aplicación, en su caso, del régimen transitorio para contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012), en vez de la cuantía obligatoria que fija para cada uno de ellos el propio Estatuto de los Trabajadores.

Nota: para los despidos colectivos fundados en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o por fuerza mayor, la indemnización que el Estatuto de los Trabajadores fija como obligatoria es de 20 días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de 12 mensualidades.

Importante: *téngase en cuenta que, como veremos al examinar los [despidos objetivos](#), cuando estos se producen por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, esto es, cuando el despido se funda en las causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor que regula el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, también quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto **para el despido improcedente**, en vez de la cuantía obligatoria que fija el Estatuto de los Trabajadores.*

El despido colectivo del artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores se conoce como **Expediente de Regulación de Empleo (ERE) de extinción** y debe distinguirse claramente del **Expediente de Regulación Temporal de Empleo** que tienen **un carácter meramente temporal** e implica la **obligatoria reincorporación del trabajador** a su puesto de trabajo en las mismas condiciones que tenía con anterioridad a la aplicación del ERTE, una vez finalice este. No existe, por tanto, en el **ERTE cese o despido** de los trabajadores y, en consecuencia, **el empleador no tiene que indemnizar a los trabajadores**, estando plenamente sujetas al IRPF las cantidades percibidas por este concepto.

Régimen transitorio:

Normativa: Disposición transitoria vigésima segunda Ley IRPF

Las indemnizaciones por despido o cese que sean consecuencia de los expedientes de regulación de empleo **en tramitación o con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012** a los que se refiere la disposición transitoria décima del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), aprobados por la autoridad competente a partir de 8 de marzo de 2009, están exentas en la cuantía que no supere **45 días de salario**, por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año hasta un **máximo de 42 mensualidades**.

Precisión: la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF se refiere a la disposición transitoria décima de la Ley 3/2012 de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, que ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y su contenido se ha recogido en la disposición transitoria décima del citado Real Decreto Legislativo 2/2015.

Ahora bien, tratándose de despido o extinción por voluntad del trabajador que sean consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados conforme al artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, aprobados **con anterioridad al día 8 de marzo de 2009** y despidos producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores **con anterioridad a dicha fecha**, la cuantía exenta estará constituida por el importe de 20 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 12 mensualidades.

Véase el cuadro sobre "[Despidos colectivos:: indemnización exenta, reducción por irregularidad del 30 por 100 del importe no exento y rescate anticipado](#)" en el capítulo 3 de este Manual.

F) Indemnizaciones exentas derivadas de la extinción de la relación laboral por muerte, jubilación o incapacidad del empresario o por extinción de la personalidad jurídica del contratante

Normativa: Art. 49.1.g) Estatuto de los Trabajadores

Están exentas las indemnizaciones por estas causas que no excedan del importe equivalente a un mes de salario.

En los casos de extinción de la personalidad jurídica del contratante deberán seguirse los trámites del **despido colectivo** del artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

G) Indemnizaciones exentas derivadas de la extinción del contrato de trabajo por causas objetivas

Normativa: Art. 52 Estatuto de los Trabajadores

En los despidos por alguna de las causas objetivas a que se refiere el artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores, estará exenta la indemnización percibida que no supere el importe de **20 días de salario** por año trabajado, con un **máximo de 12 mensualidades**.

A estos efectos, las causas objetivas a que se refiere el **artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores** y por las que el contrato puede extinguirse con una indemnización exenta de **20 días de salario** por año trabajado, con un **máximo de 12 mensualidades** son las siguientes:

- Por ineptitud del trabajador conocida o sobrevenida con posterioridad a su colocación efectiva en la empresa. La ineptitud existente con anterioridad al cumplimiento de un periodo de prueba no podrá alegarse con posterioridad a dicho cumplimiento.
- Por falta de adaptación del trabajador a las modificaciones técnicas operadas en su puesto de trabajo, cuando dichos cambios sean razonables. Previamente el empresario deberá ofrecer al trabajador un curso dirigido a facilitar la adaptación a las modificaciones operadas. El tiempo destinado a la formación se considerará en todo caso tiempo de trabajo efectivo y el empresario abonará al trabajador el salario medio que viniera

percibiendo. La extinción no podrá ser acordada por el empresario hasta que hayan transcurrido, como mínimo, dos meses desde que se introdujo la modificación o desde que finalizó la formación dirigida a la adaptación.

- En el caso de contratos por tiempo indefinido concertados directamente por entidades sin ánimo de lucro para la ejecución de planes y programas públicos determinados, sin dotación económica estable y financiados por las Administraciones Públicas mediante consignaciones presupuestarias o extrapresupuestarias anuales consecuencia de ingresos externos de carácter finalista, por la insuficiencia de la correspondiente consignación para el mantenimiento del contrato de trabajo de que se trate.

A diferencia de lo anterior, cuando el contrato se extinga por las causas contempladas en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores, esto es, cuando concurra alguna de las causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor previstas en el artículo 51.1 del Estatuto de los Trabajadores y afecte a un número inferior de trabajadores del establecido en dicho artículo, **quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente** (33 días por año de servicio hasta un máximo de 24 mensualidades con la aplicación, en su caso, del régimen transitorio para contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012).

En este sentido, debe indicarse que el despido colectivo y el despido objetivo responden a las mismas causas económicas, técnicas, organizativas y de producción y naturaleza. La diferencia únicamente radica en el número de trabajadores afectados. Cuando la extinción afecte a un número de trabajadores igual o superior al establecido en el artículo 51.1 del Estatuto de los Trabajadores se deberá seguir el procedimiento previsto en dicho artículo para el despido colectivo.

H) Indemnizaciones exentas derivadas de la extinción de relaciones laborales especiales

a. Personal de alta dirección

Normativa: Arts. 2.1.a) Estatuto de los Trabajadores y 11 Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección (BOE de 12 de agosto)

En el caso de personal de alta dirección el contrato de trabajo puede extinguirse por las causas y mediante los procedimientos previstos en el Estatuto de los Trabajadores, salvo las siguientes especialidades que establece el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto:

1. Extinción del contrato por desistimiento del empresario.

En estos casos el alto directivo tendrá derecho a las indemnizaciones pactadas en el contrato y, a falta de pacto, la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades.

La cuantía de la indemnización fijada para estos supuestos (**7 días con un máximo de 6 mensualidades**) se considera como mínima obligatoria y, por ello, exenta en el IRPF, de acuerdo con el criterio interpretativo fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo número 1528/2019, de 5 de noviembre, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (ROJ: STS 3678/2019).

Precisar que el fallo de la Sentencia número 1528/2019 se basa en la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1197/2013) que consideró que la indemnización de siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades que fija el artículo 11.1 Real Decreto 1382/1985, es un "mínimo de derecho necesario, no disponible" y, por ello, obligatorio, incluso en los casos en que se hubiera pactado la extinción del contrato sin indemnización.

2. **En el supuesto de despido declarado improcedente**, y de acuerdo con el criterio interpretativo anterior, se considera exenta la parte de indemnización que no supere la cuantía mínima obligatoria prevista en el apartado 2 del citado artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (**20 días** de salario en metálico por año de servicio y **hasta un máximo de 12 mensualidades**).

b. Deportistas profesionales

Normativa: Arts. 2.1.d) Estatuto de los Trabajadores y 15 Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (BOE de 27 de junio)

En caso de despido improcedente, el deportista profesional con relación laboral especial (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio), tienen derecho a una indemnización mínima garantizada de **al menos dos mensualidades** de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

La indemnización percibida por estos se considera que goza de la exención del artículo 7.e) de la Ley del IRPF hasta el importe que corresponda a dicho límite (**dos meses por año trabajado**).

c. Empleados del servicio del hogar familiar

Normativa: Arts. 2.1.b) Estatuto de los Trabajadores y 11 Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar (BOE de 17 de noviembre)

En el caso empleados del servicio del hogar familiar (relación laboral de carácter especial regulada en el Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre) hay que distinguir la causa del cese o despido:

Si el contrato se extingue por desistimiento del empleador, la indemnización exenta es:

- Para los contratos celebrados a partir del 1 enero de 2012, de **12 días** naturales por año de servicio, con el **límite de 6 mensualidades**.

- Para los contratos anteriores a esa fecha, de **7 días** por año con el **límite de 6 mensualidades**.

Si se trata de despido improcedente, la indemnización exenta será de **20 días** naturales por año de servicio, con el **límite de 12 mensualidades**.

Cuadro resumen

Causa de extinción del contrato de trabajo	Estatuto de los trabajadores		Indemnización exenta <u>IRPE</u>
	Días de salario por cada año de servicio	Máximo de mensualidades	
Despido improcedente			
Despido improcedente con contrato suscrito a partir de 12-02-2012	33	24	SI
Despido improcedente con contrato suscrito anterior al 12-02-2012 (Régimen transitorio)	45/33	42	SI
Por voluntad del trabajador			
Cese del trabajador	NO		NO
Rescisión del contrato por traslado de centro de trabajo que implique cambio de residencia	20	12	SI
Rescisión del contrato por modificación perjudicial de jornada, horario o régimen de trabajo a turnos	20	9	SI
Rescisión de contrato por modificación que redunde en perjuicio de la formación profesional o menoscabo de la dignidad del trabajador	45/33	42	SI
Despidos colectivos (Causas económicas, técnicas, organizativas o de producción y fuerza mayor)			
<u>ERE</u> aprobado antes del 08-03-2009	20	12	SI
<u>ERE</u> en tramitación o con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012 (Ley del <u>IRPE</u> , disposición transitoria 22ª)	45	42	SI: cuantía obligatoria para el despido improcedente anterior a 12 de febrero de 2012.
Despido colectivo desde 12-02-2012	33 45/33 (Régimen transitorio)	42	SI: cuantía obligatoria para el despido improcedente (33 días/24 mensualidades o régimen transitorio).

Causa de extinción del contrato de trabajo	Estatuto de los trabajadores		Indemnización exenta <u>IRPF</u>
	Días de salario por cada año de servicio	Máximo de mensualidades	
Causas objetivas			
Producidos antes del 08-03-2009	20	12	SI
Contrato de fomento a la contratación indefinida celebrados con anterioridad al 12-2-2012 (extinción por causas objetivas, declarada o reconocida como improcedente) (Estatuto de los Trabajadores, disposición transitoria 11ª)	33	24	SI
Despido objetivo desde 12-02-2012 (artículo 52 Estatuto de los Trabajadores excepto letra c)	20	12	SI
Despido objetivo por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción y fuerza mayor (art. 52.c) Estatuto de los Trabajadores)	20	12	SI: cuantía obligatoria para el despido improcedente (33 días/24 mensualidades o régimen transitorio).
Muerte, invalidez o jubilación del empresario	1 mes en total	NO	SI
Contratación temporal	8-12	NO	NO
Derivadas de la extinción de relaciones laborales especiales			
Personal de alta dirección			
Desistimiento del empresario	7	6	SI
Despido improcedente	20	12	SI
Deportistas profesionales	2 meses	NO	SI
Empleados del servicio del hogar familiar			
Desistimiento con contrato concertado desde 01-01-2012	12	6	SI
Desistimiento con contrato	7	6	SI

Causa de extinción del contrato de trabajo	Estatuto de los trabajadores		Indemnización exenta <u>IRPF</u>
	Días de salario por cada año de servicio	Máximo de mensualidades	
concertado antes de 01-01-2012			
Despido improcedente	20	12	SI

6. Prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez percibidas de las Seguridad social o por las entidades que la sustituyan

Normativa: Art. 7.f) Ley IRPF

La exención afecta a las prestaciones percibidas de la Seguridad Social en su **modalidad contributiva**.

Actualmente, a falta del desarrollo reglamentario a que se refiere el artículo 194 y la disposición transitoria vigésima sexta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), la incapacidad permanente admite en el ámbito de la Seguridad Social cuatro graduaciones, configuradas de la siguiente forma:

- **Incapacidad permanente parcial para la profesión habitual:** aquella que, sin alcanzar el grado de total, ocasiona al trabajador una disminución no inferior al 33 por 100 en su rendimiento normal para dicha profesión, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma.
- **Incapacidad permanente total para la profesión habitual:** la que inhabilita al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión habitual, siempre que pueda dedicarse a otra distinta.
- **Incapacidad permanente absoluta para todo trabajo:** que inhabilita por completo al trabajador para toda profesión u oficio.
- **Gran invalidez:** situación que afecta al trabajador y produce los mismos efectos que la absoluta, pero que, además, como consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, se necesita la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

De estas graduaciones, exclusivamente las prestaciones por **incapacidad permanente absoluta o gran invalidez** percibidas de las Seguridad social, dan derecho a la exención.

En cuanto a las pensiones **procedentes del extranjero** percibidas por contribuyentes del IRPF y que deban someterse a tributación en España gozarán de exención, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez.
- Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa del país de procedencia de la pensión, del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

A efectos de la equiparación o, en su caso, homologación de prestaciones por incapacidad permanente en sus grados de absoluta o gran invalidez, véase los criterios interpretativos que fija el Tribunal Supremo en la Sentencia número 346/2019, de 14 de marzo (ROJ: STS 810/2019).

Información adicional: respecto a los documentos que la AEAT recaba de los perceptores de pensiones por incapacidad de Estados extranjeros que aleguen la aplicación de la exención del artículo 7.f) de la ley del IRPE son los que a continuación se indican:

- Resolución por la que se le reconoce la prestación o renta de que se trate,
- Informe médico oficial, descriptivo de las patologías, lesiones, secuelas y limitaciones funcionales tomadas en consideración para la valoración de la incapacidad laboral, y
- Dictamen pericial oficial en el que se concrete y determine el alcance e impacto de las limitaciones funcionales sobre la capacidad laboral.

Dicha documentación deberá ir acompañada de su correspondiente traducción al castellano.

Asimismo, se declaran exentas las **prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social** mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social.

La cuantía exenta **tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda**. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en la prestación de estas últimas.

A diferencia de lo anterior, por no tener el carácter de prestaciones públicas, **están sujetas y no exentas del IRPF las prestaciones satisfechas por cualquier otra entidad o empresa**, aunque se perciban como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

7. Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas

Normativa: Art. 7.g) Ley IRPF

Están exentas las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiere sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

De acuerdo con lo previsto en la Orden de la Presidencia de Gobierno de 22 de noviembre de 1996, por la que se establece el procedimiento para la emisión de los dictámenes médicos a efectos del reconocimiento de determinadas prestaciones de Clases Pasivas (BOE de 23 de noviembre), en los supuestos de jubilación por incapacidad permanente para el servicio, debe constar si la lesión o proceso patológico del funcionario, además de incapacitarle para las funciones propias de su Cuerpo, le inhabilita por completo para toda profesión u oficio y, en su caso, si necesita la asistencia de otra persona para la realización de los actos más esenciales de la vida.

Veánse en relación a estas pensiones, el artículo 28.1 del texto refundido de Ley de Clases Pasivas del Estado, aprobado por el Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril (BOE de 27 de mayo) y el capítulo I del Título I (artículos 1 a 8) del Real Decreto 710/2009, de 17 de abril, por el que se desarrollan las previsiones de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2009, en materia de pensiones de Clases Pasivas y de determinadas indemnizaciones sociales (BOE de 30 de abril).

8. Retribuciones por maternidad o paternidad y asimiladas y las familiares no contributivas

Normativa: Art. 7.h) Ley IRPF

Están exentas:

- **Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas** reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), **y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo**, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.
- Asimismo, se declaran exentas **las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social** mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial.

La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

- En el caso de los **empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no dé derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad** a que se refiere el primer párrafo de esta letra, **estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad** a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente.

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

Atendiendo a la forma de cálculo de la prestación de maternidad y/o paternidad, y a efectos del límite que se indica en el artículo 7.h) de la Ley del IRPF, el importe mensual de la prestación nunca podrá superar al 100 por 100 de la base máxima de cotización vigente en cada momento. Dicha base máxima de cotización se ha fijado para 2023 en 4.495,50 euros/mes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 122 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre).

Igualmente están exentas **las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.**

Importante: las prestaciones públicas de maternidad percibidas de la Seguridad Social se han venido considerando como sujetas al IRPF hasta la sentencia del Tribunal Supremo núm. 1462/2018, de 3 de octubre de 2018 (ROJ : STS 3256/2018) que fijó como doctrina legal que dichas prestaciones están exentas del IRPF.

Como consecuencia de la citada Sentencia del Tribunal Supremo, el artículo 1.º Primero del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE de 29 de diciembre), modificó, con efectos desde el 30 de diciembre de 2018 y para ejercicios anteriores no prescritos, la redacción de la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF en los términos transcritos en este Manual, recoge la citada doctrina legal, extendiéndola a las prestaciones de paternidad satisfechas por la Seguridad Social y ampliando expresamente el ámbito de la exención a las retribuciones percibidas durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, por los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no dé derecho a percibir prestación de maternidad o paternidad, con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda.

De acuerdo con dicha modificación legal, los contribuyentes que durante el ejercicio 2023 hayan percibido prestaciones de maternidad o paternidad o retribuciones durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, no tienen que declarar los importes exentos.

9. Prestaciones públicas por acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores

Normativa: Art. 7.i) Ley IRPF

Están exentas las **prestaciones económicas** percibidas de instituciones públicas **con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores**, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores.

Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE de 29 de julio) modificó, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código Civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Actualmente son: acogimiento familiar de urgencia, acogimiento familiar temporal y acogimiento familiar permanente.

Además, conforme a la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015 "todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realicen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realicen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".

Igualmente están exentas las **ayudas económicas** otorgadas por instituciones públicas a **personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día**, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), que para el ejercicio 2023 asciende a 16.800 euros (8.400 x 2).

El "indicador público de renta de efectos múltiples" (IPREM) para 2023 queda fijado en 8.400 euros, de acuerdo con lo establecido por la disposición adicional nonagésima de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre).

10. Becas

Normativa: Arts. 7.j) Ley IRPF y 2 Reglamento IRPF

A) Becas para cursar estudios reglados

A.1. Becas que incluye

Están exentas las siguientes becas:

- **Las becas públicas.**
- **Las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos** a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II 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.
- **Las becas concedidas por las fundaciones bancarias** reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

A.2. Finalidad para la que se concede

Cuando sean percibidas para cursar **estudios reglados**, tanto en España como en el extranjero, **en todos los niveles y grados del sistema educativo**.

En España, las enseñanzas que ofrece el sistema educativo son las de educación infantil, educación primaria, educación secundaria obligatoria y bachillerato, formación profesional (de grado básico, de grado medio y de grado superior), enseñanza universitaria (que a su vez es de grado, máster o doctorado) y enseñanza de régimen especial que puede ser artística, de idiomas y deportiva. Véase al respecto el artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (BOE de 4 de mayo) y Real Decreto 822/2021, de 28 de septiembre, por el que se establece la organización de las enseñanzas universitarias y del procedimiento de aseguramiento de su calidad (BOE de 29 de septiembre).

A.3. Requisitos y condiciones para su aplicación

- **Tratándose de becas públicas percibidas para cursar estudios reglados**, la exención está condicionada a que la concesión de las mismas se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria.

En ningún caso están exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en la que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

- **Tratándose de becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos y las fundaciones bancarias** anteriormente mencionadas, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurran los siguientes requisitos:

a. Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

b. Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.

c. Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

A.4. Importes exentos

El importe exento alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social.

Adicionalmente, una dotación económica, como máximo, de:

- **6.000 euros anuales**, con carácter general, si se trata de becas de estudios hasta el segundo ciclo universitario.
- Este último importe se eleva hasta un **máximo de 18.000 euros anuales**, cuando la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento.
- **21.000 euros anuales** cuando los estudios hasta el segundo ciclo universitario se realicen en el extranjero.

Si el objeto de la beca es la realización de estudios de tercer ciclo, estará exenta la dotación económica hasta un importe **máximo de**:

- **21.000 euros anuales**, con carácter general.
- **24.600 euros anuales**, cuando se trate de estudios en el extranjero.

Cuando la duración de la beca sea inferior al año natural, la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

B) Becas de formación de investigadores

B.1. Becas y finalidades para las que se concede la exención

Comprende

a) **Becas concedidas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación (BOE de 3 de febrero)** cuando se trate de:

- **Becas públicas.**
- **Becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos** a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II 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.
- **Becas concedidas por las fundaciones bancarias** reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

Estas becas estarán exentas siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación **haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación** a que se refiere el artículo 3 del citado Real Decreto 63/2006.

En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral.

En relación con esta exención señalar que el Real Decreto 63/2006 (actualmente derogado) era de aplicación a cualquier programa de ayuda dirigido al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica con independencia de la naturaleza pública o privada de la entidad convocante y que, según lo establecido en su artículo 2, su ámbito de aplicación venía delimitado por el cumplimiento de determinados requisitos, entre otros, los siguientes:

- Se exigía que los becarios fuesen graduados universitarios.
- Las becas debían orientarse al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica.
- Las becas debían concederse respetando los principios de publicidad, igualdad, mérito y capacidad en la concesión de las ayudas correspondientes.
- Los programas debían requerir la dedicación del personal investigador en formación a las actividades de formación y especialización científica o técnica objeto de las ayudas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 7 c) del mencionado Real Decreto.

No estaban incluidas dentro de la beca la actividad en entidades de los graduados universitarios beneficiarios de ayudas dirigidas al desarrollo y especialización científica y técnica no vinculados a estudios oficiales de doctorado.

Añadir que el citado Real Decreto 63/2006 ha sido derogado por el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación (BOE de 15 de marzo).

Según su artículo 1, el Real Decreto 103/2019 "tiene por objeto desarrollar el régimen jurídico de la relación laboral establecida mediante el contrato predoctoral previsto en el artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, cuando se suscribe entre el personal investigador predoctoral en formación y las entidades públicas recogidas en el artículo 20.2 de dicha ley, o las privadas a que se refiere la disposición adicional primera de la misma."

Asimismo, el artículo 2 del Real Decreto 103/2019 dispone que:

"1. Este real decreto será de aplicación a cualquier contratación predoctoral según la modalidad y condiciones definidas en el artículo anterior, con independencia de la naturaleza pública o naturaleza privada de la entidad contratante. Todas las contrataciones se adecuarán a las previsiones del contrato predoctoral cuya regulación básica se contiene en la Ley 14/2011, de 1 de junio, y que se desarrolla en este real decreto.

2. La contratación predoctoral según la modalidad y condiciones definidas en el artículo anterior deberá respetar los principios de publicidad, igualdad, mérito y capacidad en la concesión de las ayudas o en los procesos selectivos correspondientes.

3. No estará incluida en este real decreto la actividad de las personas en posesión del título de licenciado, ingeniero, arquitecto o grado universitario beneficiarias de ayudas dirigidas al desarrollo y especialización científica y técnica no vinculadas a estudios oficiales de doctorado, o que hayan sido contratadas bajo cualquier otra modalidad diferente a la modalidad predoctoral del artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio."

b) Becas otorgadas con fines de investigación a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las universidades, cuando se trate de:

- **Becas públicas.**
- **Becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos** a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II 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.
- **Becas concedidas por las fundaciones bancarias** reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

B.2. Requisitos para su aplicación

- Para las **becas señaladas en la letra a) del apartado anterior**, cuando se trate de becas públicas la concesión se ha de ajustar a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria
- Para las **becas señaladas en la letra b) del apartado anterior** las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades.

Esto no significa que todos los beneficiarios de la beca han de tener la condición de funcionario o personal al servicio de las Administraciones Públicas o de personal docente e investigador de las universidades, si bien serán sólo estos últimos los que se beneficiarán de la exención.

El ente convocante, cuando otorga la beca, conoce y ha valorado esta circunstancia. En este sentido la exención no puede quedar condicionada a la ulterior acreditación de la pertenencia a alguna de estas categorías, pues ello implicaría que la condición de beneficiario de la beca poco o nada tiene que ver con la condición de funcionario o profesor de universidad.

- Para las becas tanto de la **letra a)** como de la **letra b)** del apartado anterior, cuando sean **concedidas por las entidades sin fines lucrativos y las fundaciones bancarias** anteriormente mencionadas, han de concurrir los siguientes requisitos:
 - Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que puedan establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones **ajenas** a la propia naturaleza las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.
 - Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.
 - Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

B.3. Importe exento

La exención alcanzará la **totalidad de la dotación económica** derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente.

La dotación económica exenta incluirá las ayudas complementarias que tengan por objeto compensar los gastos de locomoción, manutención y estancia derivados de la asistencia a foros y reuniones científicas, así como la realización de estancias temporales en universidades y centros de investigación distintos a los de su adscripción para completar, en ambos casos, la formación investigadora del becario.

Importante: "Becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación".

*Téngase en cuenta que el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación, **derogó**, con efectos desde el 16 de marzo de 2019, el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación.*

Cuadro resumen de la dotación económica máxima anual exenta de las becas

Concepto		España	Extranjero
Estudios reglados hasta el segundo ciclo universitario	Sin incluir gastos de transporte y alojamiento	6.000	--
	Incluidos gastos de transporte y alojamiento	18.000	21.000
Estudios reglados de tercer ciclo universitario	Incluidas ayudas complementarias	21.000	24.600
Becas para investigación	Incluidas ayudas complementarias	Importe total que se perciba	
Nota al cuadro: cuando la duración de la beca sea inferior al año natural, la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda			

11. Anualidades por alimentos a favor de los hijos

Normativa: Art. 7.k) Ley IRPF

Están exentas las cantidades percibidas por los hijos de sus padres en concepto de anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial.

Asimismo, a partir de las modificaciones introducidas en el Código Civil por la disposición final primera de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, la exención se aplica a las cantidades percibidas por anualidades por alimentos acordadas en:

- El Convenio regulador a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado o la letrada de la Administración de Justicia o en escritura pública ante Notario, con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.
- El Convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, en las mismas condiciones anteriores. Esto es, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado de la Administración de Justicia o Notario.

Estas cantidades tributan en el pagador, sin que este pueda reducir su base imponible en el importe de las mismas. No obstante, el contribuyente que satisfaga este tipo de prestaciones, sin derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF, cuando su importe sea inferior a la base liquidable general, aplicará las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general.

Respecto a los contribuyentes que no tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, las Resoluciones del TEAC de 29 mayo 2023, Reclamaciones números 00/08646/2022/00/00 y 00/10590/2022, recaídas ambas en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, han establecido los siguientes criterios:

- Los progenitores que tengan asignada la guarda y custodia compartida de los hijos tendrán derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, que se prorrateará por partes iguales, no siendo posible la aplicación del régimen previsto para las anualidades por alimentos por el progenitor que, en su caso, las satisfaga.
- El progenitor que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos y que no tenga asignada la guarda y custodia de estos, ni siquiera de forma compartida, aplicará el régimen previsto para las anualidades por alimentos, pero no el mínimo por descendientes.
- El progenitor que sin tener asignada la guarda y custodia de los hijos, ni siquiera de forma compartida, y sin satisfacer anualidades por alimentos en favor de estos por decisión judicial, **contribuye**, no obstante, al mantenimiento económico de aquellos, tendrá derecho a la aplicación del mínimo por descendientes con base en el criterio de dependencia al que se refiere el artículo 58 de la Ley del IRPF, mínimo que deberá ser prorrateado por partes iguales con el progenitor que tenga la guarda y custodia.

Recuerde: téngase en cuenta el [tratamiento para el pagador de las anualidades por alimentos](#) a favor de los hijos que se comenta en el Capítulo 15 y las [reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos](#) que se comentan el Capítulo 13 de este Manual.

12. Premios literarios, artísticos o científicos relevantes declarados exentos por la Administración tributaria y premios Princesa de Asturias

Normativa: Arts. 7.I) Ley IRPF y 3 Reglamento IRPF.

Véase también Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos (BOE de 5 de diciembre).

A. En general

Tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

Para que se declaren exentos los premios deben cumplir las **siguientes condiciones**:

a. Su convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos que establece el artículo 3.3º del Reglamento del IRPF, que son:

- Tener carácter nacional o internacional.
- No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.

- Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional (salvo que se trate de premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales).
- b. El premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria, quedando por ello excluidas de esta exención las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a materias literarias, artísticas o científicas.
- c. La exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes **deberá haber sido declarada de forma expresa por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria** a través del procedimiento que regula la Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos (BOE de 5 de diciembre).

La declaración de la exención tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que éstas no modifiquen los términos que hubieran sido tomados a efectos de conceder la exención. Si en las sucesivas convocatorias se modificasen dichos términos, o se incumpliese alguno de los requisitos exigidos para su aplicación se declarará la pérdida del derecho a su aplicación.

La relación de premios literarios, artísticos o científicos declarados exentos por la Agencia Tributaria puede ser consultada en la página sede.agenciatributaria.gob.es

B. Los premios "Princesa de Asturias"

Se declaran exentos **los premios "Princesa de Asturias", en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Princesa de Asturias.**

13. Ayudas a deportistas de alto nivel, con el límite de 60.100 euros

Normativa: Arts. 7.m) Ley IRPF y 4 Reglamento IRPF

Están exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE de 25 de julio).

Téngase en cuenta que el citado Real Decreto 971/2007 derogó, con efectos de 26 de julio de 2007, el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel al que se refiere el artículo 4 del Reglamento del IRPF.

- Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

14. Prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único

Normativa: Art. 7.n) Ley IRPF

Están exentas, cualquiera que sea su importe, las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único (BOE de 2 de julio), siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

Téngase en cuenta que, con efectos 10 de octubre de 2015, el artículo 34.1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (BOE del 12 de julio) dispone que se mantendrá lo previsto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se establece el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, incluidas las modificaciones incorporadas por normas posteriores, en lo que no se oponga a las reglas que en este mismo apartado 1 del artículo 34 se indican.

Los supuestos para los que se puede solicitar el pago único por desempleo son:

- El inicio de una actividad como trabajador autónomo.
- La incorporación a una cooperativa, existente o de nueva creación, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
- La constitución de una sociedad laboral o la incorporación a una ya existente, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
- Aportación al capital social de una sociedad o entidad mercantil de nueva creación o constituida en un plazo máximo de doce meses anteriores a la aportación, siempre que vayan a poseer el control efectivo de la misma, y a ejercer en ella una actividad profesional, encuadrados en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

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

15. Planes de Ahorro a Largo Plazo

Normativa: Art. 7.ñ) y disposición adicional vigésima sexta Ley IRPF

Están exentos los **rendimientos positivos** del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo, a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del IRPF, **siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna** del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Los [Planes de Ahorro a Largo Plazo](#) se examinan con más detenimiento en el Capítulo 5.

Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del **IRPF** antes de la finalización de dicho plazo, **determinará la obligación de integrar los rendimientos** a que se refiere el párrafo anterior generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.

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

16. Gratificaciones por participación en misiones internacionales de paz o humanitarias a los miembros de dichas misiones e indemnizaciones por operaciones internacionales de paz y seguridad

Normativa: Arts. 7.o) Ley IRPF y 5 Reglamento IRPF

Están exentas las cantidades satisfechas por el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por los siguientes motivos:

- a. Las gratificaciones extraordinarias de cualquier naturaleza que respondan al desempeño de la misión internacional de paz o humanitaria.
- b. Las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran sufrido durante las mismas.

También se declaran exentas las cantidades percibidas como consecuencia de las **indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad** a que se refieren los artículos 1 y 2 del Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre (**BOE** de 10 de noviembre), en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2007, de 2 de julio (**BOE** de 3 de julio).

Las indemnizaciones establecidas en el Real Decreto-ley 8/2004 son de aplicación a:

- a. Los militares españoles que participen en las operaciones de mantenimiento de la paz, de asistencia humanitaria o en otras de carácter internacional que hayan sido aprobadas específicamente por el Gobierno a estos efectos, con inclusión de aquellos que, dependientes del Ministerio de Defensa, formen parte de la tripulación de los medios de transporte en los que se realicen los desplazamientos.
- b. Los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado que participen en las operaciones mencionadas.
- c. El personal al servicio de las Administraciones Públicas, incluyendo el contratado en España a título individual por el Estado, que se desplace al territorio en que se realice la operación para participar en ella o que se encuentre destinado en dicho territorio.

Precisión: el artículo 7 del Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre, declaraba la exención en el IRPF de las cantidades percibidas como consecuencia de las indemnizaciones a que se refiere dicho Real Decreto-ley 8/2004 y la disposición derogatoria primera.2. 16ª de la Ley del IRPF ha declarado vigente el citado artículo 7.

17. Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite de 60.100 euros anuales

Normativa: Arts. 7.p) Ley IRPF y 6 Reglamento IRPF

Requisitos

Están exentos los rendimientos de trabajo percibidos **por trabajos efectivamente realizados en el extranjero** cuando se den los siguientes requisitos:

a) Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 18.5 de la LIS pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

Nota: para la aplicación de esta exención a las rentas obtenidas en el extranjero por funcionarios destacados en organismos internacionales véase la sentencia del Tribunal Supremo núm. 428/2019, de 28 de marzo (ROJ: STS 1056/2019).

b) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (actualmente, jurisdicción no cooperativa).

Se considera cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. Para el resto de países (con los que no exista Convenio), habrá que estar a la existencia de un impuesto idéntico o análogo.

Puede acceder al listado de Convenios de doble imposición firmados por España en la web de la AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>.

Atención: si bien el artículo 7.p) de la Ley del IRPF se refiere expresamente a "paraísos fiscales" ha de tenerse en cuenta que, según la nueva disposición adicional décima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, todas referencias efectuadas en la normativa del IRPF a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación **se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa**

que establece la disposición adicional primera de la mencionada Ley 36/2006, en su redacción vigente a partir de 11 de julio de 2021, y que se comenta en el capítulo 10 de este manual.

La disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal establece que en tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991.

Pues bien, aunque se ha aprobado la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas (BOE de 10 de febrero), que actualiza la lista de países y territorios que figuran en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, la misma no es aplicable en el IRPF hasta el ejercicio 2024 por lo que durante este ejercicio 2023 siguen teniendo la consideración de jurisdicción no cooperativa los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991.

Véase la relación de países y territorios calificados reglamentariamente como [paraísos fiscales](#) y las notas sobre la citada relación de países y territorios que figuran en el Capítulo 10 de este Manual.

Cuantificación del importe exento

La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales.

Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

A estos efectos, la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 274/2021, de 25 de febrero de 2021, recaída en recurso de casación núm. 1990/2019 (ROJ : STS 607/2021), ha fijado como criterio interpretativo que deben entenderse comprendidos para el cómputo del importe de la exención los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

Incompatibilidad con el régimen de excesos

Finalmente, esta exención es incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el [régimen de excesos](#) excluidos de tributación por retribuciones percibidos por empleados de empresas y funcionarios destinados en el extranjero previstos en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

A diferencia del régimen de excesos del artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, son compatibles con la exención por trabajos realizados en el extranjero, las cantidades percibidas en concepto de desplazamiento y estancia a las que resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen del artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF.

Ejemplo:

Don J.L.M. fue enviado por su empresa desde el día 1 de abril a 30 de junio de 2023 a una empresa situada en Canadá para participar en un proyecto consistente en la ingeniería, suministro, construcción y puesta en marcha de una nueva refinería de base para la producción de combustibles limpios. Una vez realizado dicho trabajo, don J.L.M. retornó a España, continuando en la empresa en su régimen normal de trabajo y salario.

Como retribución específica por los servicios prestados en el extranjero don J.L.M. percibió la cantidad de 15.200 euros.

Asimismo, para cubrir los gastos correspondientes a desplazamiento y manutención durante su estancia en Canadá la empresa compró y pagó los billetes de avión y le abonó 80 euros al día durante los tres meses que prestó sus servicios en la empresa canadiense para gastos de manutención.

Determinar el importe exento de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, sabiendo que el salario anual que percibe de su empresa asciende a 75.000 euros.

Solución:

Al cumplirse, según los datos del ejemplo, los requisitos establecidos por la normativa del IRPF, procede aplicar la exención cuya cuantificación se efectúa de la siguiente forma:

a) Retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero:

- Correspondiente al salario: $(75.000 \div 365) \times 91 = 18.698,63$
- Correspondiente a los servicios prestados en el extranjero [\(*\)](#) = 15.200
- Total $(18.698,63 + 15.200) = 33.898,63$

(*) Los billetes de avión y los gastos de manutención diarios están exentos porque no superan el límite legal. Véase el apartado sobre [dietas y asignaciones para gastos de viaje exentas](#) en el Capítulo 3 de este Manual. [\(Volver\)](#)

b) Importe de la exención: $(18.698,63 + 15.200) = 33.898,63$ [\(**\)](#)

(**) Este importe entra dentro del límite máximo de exención anual que son 60.100,00 euros

18. Indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños personales

Normativa: Art. 7.q) Ley IRPF

Están exentas las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con el procedimiento previsto, tanto en la Ley 39/2015, de 1 de

octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que regula en sus artículos 65, 67, 81, 86.5, 91 y 92 las especialidades propias del procedimiento de responsabilidad patrimonial como en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público que, en concreto, destina su capítulo IV, artículos 32 a 37, ambos inclusive a la regulación del régimen de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas en cuanto a sus principios, responsabilidad concurrente, alcance de la indemnización, responsabilidad de Derecho Privado, exigencia de la responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas y responsabilidad penal.

Nota: la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre), derogó, con efectos de 2 de octubre de 2016, el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

Importante: los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago correspondientes a una indemnización exenta se encuentran también exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del IRPF. La razón es que los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en estos supuestos, como ganancia patrimonial exenta. Véase al respecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 10 de mayo de 2018, Reclamación número 00/05260/2017, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

19. Prestaciones percibidas por entierro o sepelio

Normativa: Arts. 7.r) Ley IRPF y 12.1 d) Reglamento IRPF

Están exentas las prestaciones percibidas por entierro o sepelio con el límite del importe total de los gastos en que se haya incurrido por dicho motivo.

Las prestaciones de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos, que excedan del límite exento se considerarán rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y les resultará aplicable la reducción del 30 por 100, cuando se imputen en un único período impositivo.

20. Ayudas económicas a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C

Normativa: Art. 7.s) Ley IRPF

Están exentas las ayudas económicas a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C, como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público, reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, del 5 de junio (BOE de 6 de junio).

Dicha ayuda consiste en la percepción, por una sola vez, de 18.030,36 euros, y es compatible con cualquier pensión pública que el beneficiario tuviera derecho a percibir.

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley 14/2002, del 5 de junio, se consideran beneficiarios de estas ayudas sociales:

- a. Las personas hemofílicas o con otras coagulopatías congénitas que, habiendo desarrollado la hepatitis C como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público, estén incluidas en el censo definitivo previsto en el artículo 80 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- b. En el caso de que hayan fallecido las personas incluidas en el censo, pueden percibir la ayuda social:
 - los hijos menores de edad y mayores incapacitados, por partes iguales,
 - en defecto de ellos, el cónyuge no separado legalmente o, en su caso, la persona que hubiera venido conviviendo con el fallecido de forma permanente con análoga relación de afectividad a la del cónyuge, durante al menos los dos años anteriores al momento del fallecimiento,
 - a falta de los anteriores, los padres de las personas fallecidas.

El procedimiento para la tramitación y concesión de estas ayudas económicas se regula en el Real Decreto 377/2003, de 28 de marzo (BOE de 29 de marzo).

21. Instrumentos de cobertura por riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual

Normativa: Art. 7.t) Ley IRPF

Están exentas las rentas derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE de 12 de noviembre).

Respecto al concepto de vivienda habitual véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y artículo 41 bis del Reglamento.

22. Indemnizaciones del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad

Normativa: Art. 7.u) Ley IRPF

Están exentas las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15

de octubre, de Amnistía.

El artículo 7 de la Ley 52/2007, de 26 de diciembre, por la que se reconocen y amplían derechos y se establecen medidas en favor de quienes padecieron persecución o violencia durante la guerra civil y la dictadura (BOE de 27 de diciembre) modificó el ámbito de aplicación de las indemnizaciones a favor de quienes sufrieron prisión como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía, para dar entrada a supuestos en su día excluidos de la concesión de indemnizaciones por tiempos de estancia en prisión durante la Dictadura.

Debe tenerse en cuenta que la Ley 52/2007 ha sido derogada por la disposición derogatoria única de la Ley 20/2022, de 19 de octubre, de Memoria Democrática (BOE de 21 de octubre), que conserva las medidas de reparación económica contempladas en aquella y realiza las actualizaciones precisas en su contenido.

23. Planes individuales de ahorro sistemático

Normativa: Art. 7.v) y disposición adicional tercera Ley IRPF

Están exentas las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la **constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático** a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF, así como en la **transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático** en los términos y con los requisitos establecidos en la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF.

Véase en el capítulo 5 los comentarios a los [planes individuales de ahorro sistemático](#).

24. Rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a los sistemas de previsión social y aportaciones a patrimonios protegidos

Normativa: Art. 7.w) Ley IRPF

Están exentos los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a los sistemas de previsión social a las que se refiere el artículo 53 de la Ley del IRPF, hasta un importe máximo anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (para el año 2023 dicha cuantía es el resultado de $8.400 \times 3 = 25.200$ euros).

La cuantía anual del indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) es de 8.400 euros, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional nonagésima de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre).

Igualmente están exentos, con el mismo límite que el señalado en el párrafo anterior, los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley del IRPF.

Véase al respecto en el capítulo 3 de este Manual el cuadro sobre "[Aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad](#)" en el que se establece quien puede ser beneficiario y aportante con derecho a reducción, el tratamiento fiscal aplicable en cada caso y la fecha de adquisición y valoración de bienes y derechos aportados.

Precisiones:

Se declara la exención de estos rendimientos de trabajo siempre y cuando tales prestaciones deriven de aportaciones realizadas a planes de pensiones constituidos a favor de personas con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100 o con una incapacidad declarada judicialmente. Si en el momento de percibir la prestación tiene reconocido un grado de discapacidad psíquica inferior al 33 por 100, aunque las aportaciones al plan de pensiones se hayan realizado bajo el régimen especial, no resultará de aplicación la exención.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que no se podrán acoger a esta exención las prestaciones que deriven de aportaciones realizadas a planes de pensiones conforme al régimen general, aunque el contribuyente tenga reconocida una incapacidad. En este sentido, los derechos consolidados o económicos generados con aportaciones realizadas a planes de pensiones del régimen general en ningún caso pueden acogerse al régimen especial previsto para planes de pensiones a favor de personas con discapacidad, ya que la opción del régimen especial debe ser previa a la realización de aportaciones.

La exención alcanza a los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes no sólo a los patrimonios protegidos constituidos al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria sino también a los constituidos con arreglo a las leyes autonómicas que regulen esta figura con la misma finalidad en las distintas Comunidades Autónomas con competencias constitucionales para regular su propio derecho civil, foral o especial, en esta materia.

Asimismo, como consecuencia de la introducción por la Ley 13/2023, de 24 de mayo (BOE de 25 de mayo) de la disposición adicional tercera en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, la exención alcanza a los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos constituidos tanto al amparo de la citada Ley 41/2003 como con arreglo a las leyes autonómicas que regulen esta figura con la misma finalidad en las distintas Comunidades Autónomas con competencias constitucionales para regular su propio derecho civil, foral o especial, en esta materia.

Además, en la nueva disposición adicional tercera introducida en la Ley 41/2003 se establece la **presunción** de que la persona con discapacidad a cuyo beneficio se constituye el patrimonio protegido es el titular de los bienes y derechos que integran dicho patrimonio y que las aportaciones realizadas al mismo por personas distintas a dicho titular constituyen transmisiones a este a título lucrativo.

Importante: desde 1 de enero de 2015 el límite de exención dejó de ser conjunto y se aplica de forma individual y separada para cada uno de los dos rendimientos anteriores.

25. Prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada

Normativa: Art. 7.x) Ley IRPF

Están exentas las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE de 15 de diciembre).

Véase el Real Decreto 1051/2013, de 27 de diciembre, por el que se regulan las prestaciones del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, establecidas en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE de 31 de diciembre), modificado por Real Decreto 675/2023, de 18 de julio (BOE de 19 de julio), que incrementa las cuantías máximas de las prestaciones económicas y establece la cuantía mínima de las mismas. Véase también la disposición transitoria décima del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 julio) que fija las cuantías máximas de las prestaciones económicas por cuidados en el entorno familiar, de asistencia personal y de la prestación vinculada al servicio.

26. Ingreso mínimo vital, renta mínima de inserción y ayudas víctimas de delitos violentos y de violencia de género

Normativa: Art. 7.y) Ley IRPF

Están exentas:

- La prestación de la Seguridad Social del Ingreso Mínimo Vital regulada en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre.

Precisión: téngase en cuenta que la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, que entró en vigor el 1 de enero de 2022, proviene de la tramitación como proyecto de ley del Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, y lo sustituye.

Complemento de ayuda a la infancia para beneficiarios del ingreso mínimo vital

El artículo 11.6 de la Ley 19/2021 establece un complemento de ayuda para la infancia para aquellas unidades de convivencia que incluyan menores de edad entre sus miembros y cuyos ingresos computables en el año inmediatamente anterior al de la solicitud, sean inferiores al 300 por 100 de la renta garantizada y no superen el 150 por 100 del límite de patrimonio establecido para el ingreso mínimo vital.

Dicho complemento consiste en una cuantía mensual por cada menor de edad miembro de la unidad de convivencia, que varía en función de la edad cumplida por el menor el día 1 de enero del correspondiente ejercicio, con arreglo a los siguientes tramos:

- Menores de tres años: 100 euros.
- Mayores de tres años y menores de seis años: 70 euros.
- Mayores de seis años y menores de 18 años: 50 euros

En cuanto a la percepción del complemento de ayuda para la infancia hay que distinguir:

1. Unidades de convivencia que sean beneficiarias de la prestación del ingreso mínimo vital. Para ellas el complemento es una cuantía que se añade, en su caso, al importe que corresponda en aplicación del artículo 13. 1 de la Ley 19/2021 y que se calcula por diferencia entre la renta garantizada correspondiente y los ingresos de la persona beneficiaria o de los miembros de la unidad de convivencia del ejercicio anterior. Aunque sea un importe que supone una cuantía fija e independiente de lo anterior tiene naturaleza de prestación de ingreso mínimo vital,
2. Unidades de convivencia que NO sean beneficiarias de la prestación del ingreso mínimo vital, pero cumplan los requisitos para tener derecho al complemento, esto es, que sus ingresos no superen el 300 por 100 de la renta garantizada y su patrimonio sea inferior al 150 por 100 del límite de patrimonio establecido para el ingreso mínimo vital. También en este caso tiene naturaleza de prestación de ingreso mínimo vital.

El complemento de ayuda para la infancia sustituye, además, a la asignación por hijo o menor a cargo sin discapacidad o con discapacidad inferior al 33 por 100, que se regulaba en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

- 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 o personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes.

Límite conjunto: en todos estos casos (ingreso mínimo vital, en el que esté, incluido, en su caso, el complemento de ayuda para la infancia; y las prestaciones económicas que se relacionan en el segundo punto, recogido con anterioridad) la exención alcanza hasta un **importe máximo anual** conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples (para el año 2023 el importe máximo es de 12.600 euros).

La cuantía anual del indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) es de 8.400 euros, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional nonagésima de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. (BOE de 24 de diciembre).

- Asimismo las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.

27. Prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

Normativa: Art. 7.z) Ley IRPF

Están exentas las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

Precisiones:

- Las prestaciones reguladas por el Real Decreto 1148/2011, de 29 de julio, para la aplicación y desarrollo, en el sistema de la Seguridad Social, de la prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se consideran rentas exentas.

A diferencia de lo anterior, esta exención no resulta aplicable a las retribuciones que perciben los funcionarios públicos a los que se les ha concedido el permiso por cuidado de hijo menor afectado por cáncer u otra enfermedad grave, previsto en el art. 49.e) de la derogada Ley 7/2007, de 12 de abril, del

Estatuto Básico del Empleado Público, y del vigente Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre.

La razón es que, mientras que el trabajador no funcionario recibe realmente un subsidio o ayuda social en compensación a la disminución de su salario por reducción de la jornada de trabajo, en el caso del funcionario este continúa percibiendo la totalidad de sus retribuciones pese a la reducción de su jornada de trabajo. Resolución del TEAC, de 23 de enero de 2013. Reclamación número 00/03071/2022/00/00, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que confirma el criterio administrativo que se venía aplicando.

- Se considera también exenta la prestación económica por ejercicio corresponsable del cuidado del lactante que regulan los artículos 183 a 185 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

Para delimitar adecuadamente esta exención téngase en cuenta la exención que se prevé para las [retribuciones por maternidad o paternidad y asimiladas y las familiares no contributivas](#) en el artículo 7.h) de la Ley del IRPF.

Otras rentas exentas

Atención: para determinar el límite de la obligación de declarar establecido para las personas físicas residentes en territorio español no se tendrá en cuenta el importe de las rentas relacionadas en este apartado.

Además de las exenciones establecidas en el artículo 7 de la Ley del IRPF anteriormente comentadas, tanto en esta Ley del IRPF como en otras leyes de contenido tributario, se establecen, entre otras, las siguientes exenciones:

1. Exenciones en rendimientos de trabajo

• Dietas

Normativa: Arts. 17.1.d) Ley IRPF y 9 Reglamento IRPF

Las dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuados de gravamen.

Véase el apartado sobre "[Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje](#)" en el Capítulo 3 de este Manual.

• Rendimientos de trabajo en especie exentos

Las rentas en especie que, de acuerdo con el artículo 42.3 de la Ley del IRPF, tienen la consideración de rendimientos del trabajo exentos.

Véase al respecto el apartado sobre "[Rendimientos de trabajo en especie exentos](#)" en el Capítulo 3 de este Manual.

• Rendimientos de trabajo de los tripulantes de buques canarios

Normativa: Arts 73.2 y 3; 75.1 y 3 Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio).

Está exenta el **50 por 100** de los ingresos íntegros procedentes del trabajo personal devengados con ocasión de la navegación por los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias y de buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional, siempre que dichos tripulantes sean contribuyentes del IRPF.

Tratándose de buques adscritos a servicios regulares de pasajeros entre puertos de la Unión Europea, la exención anterior únicamente resultará de aplicación a los tripulantes que sean nacionales de algún Estado miembro de la Unión Europea o de alguno de los Estados Parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Asimismo, desde el 1 de enero de 2021, este incentivo es aplicable también a los tripulantes, contribuyentes del IRPF, de los buques de empresas navieras inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que estuvieran registrados en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, porque en estos casos, con el fin de adecuar el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras a las Directrices comunitarias sobre ayudas prestadas al transporte marítimo, contenidas en la Comunicación C(2004)43 de la Comisión Europea, se ha establecido que dichos buques tienen la consideración de inscritos en el Registro Especial, siempre que cumplan con los mismos requisitos y condiciones que los inscritos.

Importante: la aplicación de la exención para los “Rendimientos del trabajo de los tripulantes de determinados buques de pesca”, que recoge la disposición adicional cuadragésima primera de la Ley del IRPF, está condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, circunstancia que implica que la misma debe aprobarse por la Unión Europea. En la medida en que este hecho todavía no se ha producido, no es aplicable en 2023.

• Rendimientos de trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores

Normativa: Disposición adicional tercera Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 30 de diciembre)

Están exentos los rendimientos del trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores, en su condición de asociación de utilidad pública, por el Secretario general, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con el objeto estatutario de la organización.

• Rendimientos de trabajo percibidos de Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría, ética profesional

Normativa: Disposición adicional segunda Ley 4/2006, de 29 de marzo (BOE de 30 de marzo)

Están exentos los rendimientos del trabajo recibidos del Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas percibidos por el Secretario General, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con su objeto estatutario.

Esta exención no resulta aplicable cuando las personas físicas a las que se refiere la misma ostenten la nacionalidad española o tuvieran su residencia en territorio español con anterioridad al inicio del desempeño de la actividad relacionada en el Consejo.

- **Rendimientos del trabajo derivados directa o indirectamente de participaciones, acciones u otros derechos, que otorguen derechos económicos especiales**

Normativa: Disposición adicional quincuagésima tercera Ley IRPF

A partir de 1 de enero de 2023, están exentos en el 50 por 100 de su importe los rendimientos del trabajo obtenidos por las personas administradoras, gestoras o empleadas de las entidades de capital-riesgo y fondos relacionados en el apartado 2 de la citada disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley del IRPF, así como sus entidades gestoras o entidades de su grupo siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Los derechos económicos especiales de dichas participaciones, acciones o derechos estén condicionados a que los restantes inversores en la entidad o fondo a los que se refiere el apartado anterior, obtengan una rentabilidad mínima definida en el reglamento o estatuto de la misma.
- b. Las participaciones, acciones o derechos se mantengan durante un período mínimo de cinco años, salvo que
 - se produzca su transmisión mortis causa
 - se liquiden anticipadamente
 - se queden sin efecto
 - se pierdan total o parcialmente como consecuencia del cambio de entidad gestora.

En estos casos, las participaciones, acciones o derechos deberán haberse mantenido ininterrumpidamente hasta que se produzcan dichas circunstancias.

Respecto de la forma de tributación del otro 50 por 100 de dichos rendimientos del trabajo, véase el [apartado correspondiente](#) contenido en el Capítulo 3.

2. Exenciones por rendimientos de actividades económicas

- **Subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas**

Normativa: Disposición adicional quinta Ley IRPF

Están exentas:

- Las **rentas positivas** que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de determinadas **subvenciones** de la política agraria y pesquera comunitaria, así como de otras ayudas públicas percibidas en el ejercicio de actividades económicas.

El tratamiento tributario de estas [subvenciones y ayudas públicas](#) se comentan con más detalle en el Capítulo 7. No obstante, señalar que como novedad en 2023 se han incluido como exentas las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes) de la política agraria comunitaria.

- También se declaran exentas las **ayudas públicas** que tengan por objeto **reparar la destrucción**, por incendio, inundación o hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, **de elementos patrimoniales**.
- **Las ayudas públicas, distintas de éstas**, percibidas para la **reparación de los daños** sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible únicamente en la parte en que excedan del coste de reparación de los mismos.

Téngase en cuenta que a las indemnizaciones percibidas como consecuencia de la destrucción de elementos patrimoniales asegurados previstos en el artículo 3 del Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia ([BOE](#) de 14 de mayo), les será de aplicación la disposición adicional quinta de la Ley del [IRPF](#).

Atención: *en ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.*

- **Las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera** satisfechas por el Ministerio de Fomento (actualmente Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible) a transportistas.
- Asimismo, se declaran exentas la percepción de **indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera**, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. La exención solo afectará a los animales destinados a la reproducción.
- Finalmente, se declaran exentas **las ayudas públicas** percibidas para compensar **el desalojo temporal o definitivo de la vivienda habitual del contribuyente o del local** en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma como consecuencia de incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales.

Véanse al respecto los Reales Decretos-leyes 10/2021, de 18 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por la borrasca "Filomena" ([BOE](#) de 19 de mayo) y 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma ([BOE](#) de 6 de octubre).

- **Subvenciones forestales**

Normativa: Disposición adicional cuarta Ley [IRPF](#).

Las subvenciones forestales concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

3. Exenciones en ganancias patrimoniales

Donaciones a determinadas entidades

Normativa: Art. 33.4 a) Ley IRPF

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones efectuadas a las entidades citadas en el artículo 68.3 de la Ley del IRPF.

Las entidades a que se refiere el artículo 68.3 de la Ley del IRPF son las que dan derecho a practicar la deducción por donativos. Dichas [entidades beneficiarias del mecenazgo](#) se relacionan en el Capítulo 16.

Trasmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia

Normativa: Arts. 33.4 b) Ley IRPF y 41 bis Reglamento IRPF

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión por mayores de 65 años de su vivienda habitual, así como por las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. La exención también se aplica a la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda habitual por su titular, reservándose este el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda.

Respecto al [concepto de vivienda](#), véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF.

A los exclusivos efectos de la aplicación de esta exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Téngase en cuenta el criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia [núm. 553/2023](#), de 5 de mayo, recaída en recurso contencioso-administrativo [núm. 7851/2021](#) ([RQJ](#): STS 2021/2023), según el cual "en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del Reglamento del IRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma". Por tanto, y a los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del IRPF, se entenderá que el contribuyente que debió abandonar la vivienda habitual familiar por atribución del uso al otro cónyuge, está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Atención: la no sujeción al IRPF de las cantidades percibidas en determinados supuestos de hipoteca inversa de la vivienda habitual se comenta en el subapartado "Rentas no sujetas", de este mismo Capítulo.

Pago de las deudas tributarias con bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español

Normativa: Art. 33.4 c) Ley IRPF

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión del pago de las deudas tributarias del IRPF y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Dación en pago de la vivienda habitual

Normativa: Art. 33.4 d) Ley IRPF

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Precisión: la dación en pago no queda desnaturalizada ni muta su naturaleza por el hecho de que se haga a favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación.

Asimismo, se declaran exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los mismos requisitos que para la dación en pago anterior, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

Respecto al concepto de vivienda habitual, véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y artículo 41 bis del Reglamento.

Exención por reinversión en vivienda habitual

Normativa: Arts. 38.1 Ley IRPF y 41 Reglamento IRPF

Está exenta la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que la reinversión del importe obtenido se produzca en la adquisición de otra vivienda habitual o en la rehabilitación de aquella que vaya a tener tal carácter, en las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente, en el mismo ejercicio en que se obtiene la ganancia patrimonial, en los dos anteriores o en los dos siguientes.

Las condiciones y requisitos para la aplicación de esta [exención por reinversión en vivienda habitual](#) se comentan en el Capítulo 11.

Exención por reinversión en otra entidad de nueva o reciente creación

Normativa: Arts. 38.2 Ley IRPF y 41 Reglamento IRPF

Está exenta la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de esta Ley, siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Las condiciones y requisitos para la aplicación de esta exención por reinversión en otra entidad de nueva o reciente creación se comentan en el capítulo 11.

Exención por reinversión en rentas vitalicias

Normativa: Arts. 38.3 Ley IRPF y 42 Reglamento IRPF

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión por contribuyentes mayores de 65 años de elementos patrimoniales, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones establecidas reglamentariamente. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros. Ha de destacarse que dicho límite de inversión es por contribuyente, no por operación.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

El tratamiento de los rendimientos que derivan de la renta vitalicia no tiene ninguna particularidad, tributando como rendimientos del capital mobiliario.

El comentario detallado de esta exención por la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes [mayores de 65 años con reinversión del importe](#) obtenido en rentas vitalicias se contiene en el Capítulo 11.

Transmisión de acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación adquiridas entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de septiembre de 2013

Normativa: Véase la disposición adicional trigésima cuarta Ley del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

Está exenta la ganancia patrimonial que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente en empresas de nueva o reciente creación entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de septiembre de 2013, siempre que hayan permanecido en su patrimonio por un período superior a tres años (contados de fecha a fecha) desde su adquisición, y se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

Ayudas excepcionales por daños personales causados por desastres naturales

Están exentas las ayudas concedidas en los supuestos de fallecimiento y de incapacidad causados directamente por la borrasca “Filomena”, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 10/2021, de 18 de mayo (BOE de 19 de mayo), así como las ayudas concedidas por daños personales causados directamente por las erupciones volcánicas en la isla de La Palma conforme a lo establecido en el Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE de 6 de octubre).

También resultan exentas, en idénticos términos, entre otras, las ayudas excepcionales por daños personales sufridos por las personas afectadas por:

- Los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en el municipio de Lorca (Murcia), conforme a lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo (BOE de 14 de mayo. Corrección de errores del 18 y 19 de mayo), modificado por los Reales Decretos-leyes 17/2011, de 31 de octubre (BOE de 1 de noviembre) y 15/2020, de 21 de abril (BOE de 22 de abril).
- Los incendios forestales y otras catástrofes naturales a los que sea de aplicación la Ley 14/2012, de 26 de diciembre (BOE de 27 de diciembre). Véanse también los Reales Decretos 1505/2012, de 2 de noviembre (BOE de 3 de noviembre) y 389/2013, de 31 de mayo (BOE de 15 de junio), por el que se amplía el ámbito de aplicación de la Ley 14/2012.
- Las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y la costa cantábrica en enero y febrero de 2014, conforme a lo establecido en los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 2/2014, de 21 de febrero, (BOE de 22 de febrero).
- Las inundaciones y otros efectos de los temporales de lluvia, nieve y viento acaecidos en los meses de enero, febrero y marzo de 2015, conforme a lo establecido en los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 2/2015, de 6 de marzo (BOE de 7 de marzo) o los temporales de lluvia en la Comunidad Autónoma de Canarias y en el sur y este peninsular en los meses de septiembre y octubre de 2015 de acuerdo con los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 12/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre).
- Los temporales de lluvia, viento, nevadas, pedrisco y fenómenos costeros acaecidos en los meses de noviembre y diciembre de 2016 y en 2017 a los que sea de aplicación el Real Decreto-ley 2/2017, de 27 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por los últimos temporales (BOE de 28 de enero). Véanse también los Reales Decretos 265/2017, de 17 de marzo y 1387/2018, de 19 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), por el que se amplía el ámbito de aplicación del Real Decreto-ley 2/2017.
- Los temporales de lluvias torrenciales, nieve, granizo y viento, inundaciones, desbordamientos de ríos y torrentes, pedrisco, fenómenos costeros y tornados, así como incendios forestales u otros hechos catastróficos acaecidos desde el mes de enero de 2018 hasta el 20 de septiembre y demás situaciones a las que son de aplicación el Real Decreto-ley 2/2019, de 25 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por temporales y otras situaciones catastróficas (BOE de 26 de

enero) y el Real Decreto-ley 11/2019, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por temporales y otras situaciones catastróficas (BOE de 21 de septiembre).

También, con efectos desde el 28 de diciembre de 2022, están exentas del IRPF las ayudas previstas en la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, por daños personales ocasionados por los incendios forestales que tuvieron lugar durante los meses de junio, julio y agosto en las Comunidades Autónomas que se declaran zonas afectadas gravemente por emergencias de protección civil (Andalucía, Aragón, Baleares, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Madrid, Región de Murcia, Navarra, País Vasco y La Rioja), en el anexo del Acuerdo del Consejo de Ministros 23 de agosto de 2022, todo ello conforme a lo establecido en el apartado 7 del artículo 94 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre).

Ayudas excepcionales por daños en elementos patrimoniales causados por desastres naturales

Normativa: Disposición adicional quinta.1 apartado c) Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible del IRPF, las ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, de elementos patrimoniales.

A este respecto, ténganse en cuenta las ayudas destinadas a paliar daños personales, vivienda, establecimientos industriales, mercantiles y de servicios, a corporaciones locales, y a personas físicas o jurídicas, previstas en el Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE de 6 de octubre).

Ayudas para compensar los costes en las edificaciones afectadas por la liberación del primer dividendo digital

Normativa: Disposición adicional quinta.4 Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible del IRPF, 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 (primer dividendo digital).

Atención: a diferencia de la anterior, está sujeta y no exenta la ayuda para compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del segundo dividendo digital, regulada en el Real Decreto 392/2019, de 21 de junio.

Subvenciones y ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios

Normativa: Disposición adicional quinta.4 Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible del IRPF, en el ejercicio 2021 y siguientes las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en los siguientes Reales Decretos:

- 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;
- 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.
- El Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo de 2012 y el 31 de diciembre de 2012

Normativa: Disposición adicional trigésima séptima Ley IRPF

Está exenta el **50 por 100** de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir de 12 de mayo de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2012.

Este supuesto se comenta dentro de [ganancias patrimoniales exentas](#) en el Capítulo 11.

Rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales

Normativa: Disposición adicional cuadragésima tercera Ley IRPF

Están exentas las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas, establecidas en:

- Un convenio aprobado judicialmente conforme al procedimiento fijado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.
- Un acuerdo de refinanciación judicialmente homologado al que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, regulado en el Título II del libro segundo, artículos 596 a 630, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.
- Un acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X de Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, regulado en el Título III del libro segundo, artículos 631 a 694, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, o
- Finalmente, como consecuencia de exoneraciones del pasivo insatisfecho a que se refiere el artículo 178 bis de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, el Capítulo II del Título XI del libro primero, artículos 486 a 502, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

En todos los casos es requisito necesario para que las rentas se declaren exentas que **las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas**.

Respecto al criterio de imputación en el caso de pérdidas derivadas de créditos vencidos y no cobrados cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable, o en un acuerdo extrajudicial de pagos, véase el artículo 14.2.k) de la Ley del IRPF.

Indemnizaciones percibidas en concepto de responsabilidad civil por daños personales por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525

Normativa: Disposición adicional quincuagésima primera Ley IRPF

Con efectos desde 31 de marzo de 2022 y ejercicios anteriores no prescritos, se declaran exentas las indemnizaciones percibidas en concepto de responsabilidad civil por daños personales por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525, acaecido el 24 de marzo de 2015, así como las ayudas satisfechas por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.

Novedad: téngase en cuenta que el Real Decreto -ley 6/2022, de 29 de marzo ha introducido esta exención con efectos desde el 31 de marzo de 2022 y ejercicios anteriores no prescritos.

Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas: cuantías exentas

Normativa: Disposición adicional trigésima tercera Ley IRPF

Premios

No se integran en la base imponible del IRPF, pero sí están sujetos a dicho impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios:

- Los premios obtenidos de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas.
- Los premios obtenidos de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española.
- Los premios obtenidos de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).
- Los premios organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades antes señalados.

El resto de premios (distintos de los que acabamos de enumerar) se consideran ganancias patrimoniales e integran la base imponible general del IRPF.

Cuantías exentas

En el ejercicio 2023 estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea **igual o inferior a 40.000 euros**.

Los premios cuyo importe íntegro sea **superior a 40.000 euros, se someterán a tributación del gravamen especial respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe**.

Esta exención será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción, cupón de lotería o de la apuesta efectuada, sea de, al menos, 0,50 euros. En caso de que fuera **inferior a 0,50 euros**, la cuantía máxima exenta se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

Rentas no sujetas

1. En general

Entre las rentas no sometidas al IRPF pueden citarse las siguientes:

- **Las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

Normativa: Art. 6.4 Ley IRPF

Estas rentas están constituidas por las ganancias patrimoniales que se producen en la persona que recibe cantidades, bienes o derechos por herencia, legado o donación o por ser beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo en los supuestos en que por expresa disposición legal las cantidades percibidas de dichos seguros tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

- **Las ganancias o pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto en los supuestos relacionados en el artículo 33.3 de la Ley del IRPF**

El artículo 33.3 de la Ley del IRPF establece los [supuestos en que, por expresa disposición legal, no existe ganancia o pérdida patrimonial](#) que se comentan en el Capítulo 11 al que se remite.

- **Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 (porcentajes reductores o de abatimiento)**

Normativa: disposición transitoria novena Ley del IRPF

La parte de la **ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006** (no así las pérdidas patrimoniales) derivada de elementos patrimoniales no afectos al desarrollo de actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 tuviesen un período de permanencia en el patrimonio del contribuyente superior a:

- 10 años, en el supuesto de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos.
- 5 años, en el supuesto de acciones admitidas a negociación, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria.
- 8 años, en el supuesto de los demás bienes o derechos.

Desde 1 de enero de 2015 se establece para todos los elementos patrimoniales a los que resulte de aplicación lo anterior, un límite máximo y conjunto de 400.000 euros que opera sobre el valor de transmisión.

El comentario detallado de [este régimen transitorio](#) se contiene en el Capítulo 11.

- **Las pérdidas patrimoniales que, por expresa disposición contenida en el artículo 33.5 de la Ley del IRPF, no se computan como tales**

La relación detallada de estas [pérdidas patrimoniales que no se computan como tales](#) se contiene en el Capítulo 11, al que se remite.

- **Los rendimientos del capital mobiliario que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente**

Normativa: Art. 25.6 Ley IRPF

Es necesario poner de manifiesto que este supuesto completa el relativo a la no sujeción de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente (plusvalía del muerto) incluido dentro de los relacionados en el artículo 33.3 de la Ley del IRPF. En consecuencia, no tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario para el causante los derivados de la transmisión lucrativa de activos financieros por causa de muerte.

- **La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio de derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones**

Normativa: Disposición adicional primera Ley IRPF

Dicha renta no estará sujeta al IRPF del titular de los recursos económicos que en cada caso corresponda, en los siguientes supuestos:

- Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato original en el caso de cese de la relación laboral.

Tampoco está sujeta al IRPF la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la **participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones** de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, cuando dicha participación en beneficios se destine al aumento de las prestaciones aseguradas en dichos contratos.

- **Disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia**

Normativa: Disposición adicional decimoquinta Ley IRPF y disposición adicional primera Ley 41/2007, de 7 de diciembre (BOE de 8 de diciembre).

Las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual (**hipoteca inversa**) por las personas mayores de 65 años, así como por las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o gran dependencia, a que se refiere el artículo 26 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE de 15 de diciembre), siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

Respecto al [concepto de vivienda habitual](#) véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y el artículo 41 bis el Reglamento del IRPF.

La hipoteca inversa se regula en la disposición adicional primera de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la

que se establece determinada norma tributaria (BOE de 8 de diciembre). Y de acuerdo con dicha disposición se entiende por "hipoteca inversa" el préstamo o crédito garantizado mediante hipoteca sobre un bien inmueble que constituya la vivienda habitual del solicitante, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a. que el solicitante y los beneficiarios que este pueda designar sean personas de edad igual o superior a los 65 años o afectadas de dependencia o personas a las que se les haya reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100,
- b. que el deudor disponga del importe del préstamo o crédito mediante disposiciones periódicas o únicas,
- c. que la deuda sólo sea exigible por el acreedor y la garantía ejecutable cuando fallezca el prestatario o, si así se estipula en el contrato, cuando fallezca el último de los beneficiarios,
- d. que la vivienda hipotecada haya sido tasada y asegurada contra daños de acuerdo con los términos y los requisitos que se establecen en los artículos 7 y 8 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario."

Estas hipotecas sólo podrán ser concedidas por las entidades de crédito y por las entidades aseguradoras autorizadas para operar en España, sin perjuicio de los límites, requisitos o condiciones que, a las entidades aseguradoras, imponga su normativa sectorial.

• Ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos

Tampoco tienen la consideración de renta sujeta aquellas **ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente**, que se destinen al tratamiento o restablecimiento de la salud.

2. Supuesto especial: Cláusulas suelo

Alcance de la no sujeción

No se integrará en la base imponible de este IRPF la devolución, derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada "cláusula suelo").

Importante: la declaración de no sujeción surte efectos desde 21 de enero de 2017 y resulta aplicable a ejercicios anteriores no prescritos.

De igual modo ha de tenerse en cuenta que tampoco se integran en la base imponible del IRPF la devolución de cantidades previamente satisfechas por el contribuyente por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, derivadas de la ejecución o cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales que declaren la nulidad de las mismas.

Tratamiento fiscal de cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución

Las cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o de sentencias o laudos arbitrales, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

a. Cuando tales cantidades hubieran formado parte, en ejercicios anteriores, de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma, se deben diferenciar los siguientes supuestos:

- Si la devolución de estas cantidades se produce en efectivo el contribuyente perderá el derecho a las deducciones practicadas en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera o en el de la sentencia o el laudo arbitral, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en ejercicios anteriores en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del IRPF, sin inclusión de intereses de demora.

Dicha regularización únicamente se realizará respecto de los ejercicios en que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- Si la devolución de estas cantidades se produce a través de la compensación con una parte del capital pendiente de amortización no resultará de aplicación la adición anterior respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo, es decir, no habrá que regularizar las deducciones practicadas anteriormente correspondientes a esos importes.

Por su parte la reducción del principal del préstamo tampoco generará derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna.

b. Cuando tales cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se perderá tal consideración, debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por el IRPF.

c. Las cantidades que, por la aplicación de cláusulas suelo, hubieran sido satisfechas por el contribuyente en 2023 y respecto a las que antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio se alcance el acuerdo de devolución de las mismas con la entidad financiera o sea consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral, no formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna, ni tendrán la consideración de gasto deducible.

Importante: a efectos de las regularizaciones que procedan téngase en cuenta que mientras que en el supuesto de la existencia de acuerdo con la entidad financiera la regularización se computa desde la fecha en la que este se suscribe, en los supuestos

de sentencia o laudo arbitral la regularización debe computarse desde la fecha de estos (la firmeza de la sentencia, en su caso).

Sujeción al IRPF: aspectos personales

Son contribuyentes por el IRPF

Normativa: Art. 8 Ley IRPF

1. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
2. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la Ley del IRPF que más adelante se comentan.
3. Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (actualmente jurisdicción no cooperativa). Estas personas no perderán su condición de contribuyentes por el IRPF en el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro períodos impositivos siguientes.

Atención: téngase en cuenta que a partir del 11 de julio de 2021 y, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional décima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, todas referencias efectuadas en la normativa del IRPF a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa que establece la disposición adicional primera de la citada Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en su redacción vigente a partir de 11 de julio de 2021.

La disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal establece que en tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991.

Pues bien, aunque se ha aprobado la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas (BOE de 10 de febrero), que actualiza la lista de países y territorios que figuran en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, la misma no es aplicable en el IRPF hasta el ejercicio 2024, por lo que durante este ejercicio 2023 siguen teniendo la consideración de jurisdicción no cooperativa los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991.

Véase al respecto la relación de países y territorios calificados reglamentariamente como [paraísos fiscales](#) y las notas sobre la citada relación de países y territorios que figuran en el Capítulo 10 de este Manual.

Residencia habitual en territorio español

Normativa: Art. 9 Ley IRPF

Se entenderá, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del IRPF, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Tratándose de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

No obstante lo anterior, para determinar el período de permanencia en territorio español no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas.

Precisión:

Respecto al concepto de “permanencia” del artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF, el TEAC ha indicado en diversas resoluciones que no se pueda condicionar la permanencia a un elemento volitivo por varias razones:

1. Porque la residencia fiscal no es una cuestión que se determine de manera unilateral (esto es, autoconsiderarse residente fiscal en alguna jurisdicción), sino una cuestión jurídica que ha de ser probada y acreditada.
2. Porque el Tribunal Supremo ya ha rechazado, en reiteradísima jurisprudencia, que se pueda tener en cuenta la voluntad de una persona física de volver a España para determinar que su tiempo fuera de territorio español sea directamente calificado de “ausencia esporádica”. Véase, entre otras, las Sentencias del TS de 28 de noviembre de 2017 (números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017), de 16 de enero de 2018 (números 108/2018, 109/2018, 114/2018, 115/2018, 107/2018, 188/2018 y 305/2018), y de 18 de enero de 2018 (números 110/2018 y 183/2018).

Del mismo modo, tampoco la presencia en España puede estar condicionada a que el obligado tributario no tenga intención de desplazar al extranjero su residencia.

Partiendo de lo anterior para el TEAC el concepto de permanencia del artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF se integra por el cómputo agregado de tres estadios: presencia certificada, días presuntos y ausencias esporádicas:

- Presencia certificada: la acreditada mediante un medio de prueba incuestionable. Acreditada la presencia un día por el pertinente medio de prueba, se computa asépticamente, sin que sea preciso que se pruebe (ni por la Administración ni por el contribuyente) una estancia de varios días seguidos. El día se computa íntegramente, sin que se requiera un número mínimo de horas. (Comentario 5 al art. 15 del Modelo Convenio OCDE).

- **Días presuntos:** los que transcurren razonablemente entre dos presencias certificadas; pese a que no se conoce por prueba certificada que el interesado estuviera en España, al tratarse de un número razonable de días consecutivos y encontrarse entre días de presencia certificada, pueden computarse como días de permanencia del art. 9.1.a), salvo que se pruebe una presencia certificada fuera de territorio español.
- **Ausencias esporádicas:** como resulta del propio tenor literal del artículo 9.1 a) Ley del IRPF, las ausencias esporádicas son un elemento a adicionar a los días de presencia efectiva (integrados por la adición de los días de presencia certificada y los días presuntos) para, así, determinar si la permanencia agregada en España es superior a los 183 días. Son, en definitiva, un refuerzo a las conclusiones de permanencia en territorio español o en el extranjero, pero, claro está, no estrictamente imprescindibles cuando con los días de presencia efectiva ya se ha alcanzado el umbral mínimo exigido por la Ley de 184 días.

Véanse al respecto, entre otras, la Resoluciones del TEAC de 28 de marzo 2023, Reclamación número 00-04045-2020 y 25 de abril de 2023, Reclamación número 00-04812-2020.

2. Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, conforme a los criterios anteriores, residan habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares extranjeras, o por ser titulares de cargo o empleo oficial de Estados extranjeros, o por ser funcionarios en activo que ejerzan en España cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular, siempre que, además, no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

Recuerde: la residencia fiscal de una persona física no solo se determina en función del primer criterio de permanencia (más de 183 días), sino que, el contribuyente también podrá ser considerado residente fiscal en España si tiene en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía a efectos del IRPF

Normativa: Art. 72 Ley IRPF

Criterios para determinar la residencia habitual

Como principio general, los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. Para determinar en cuál de las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía tiene su residencia habitual el contribuyente residente, deberán aplicarse los siguientes criterios:

1. Criterio de permanencia

De acuerdo con este criterio, el contribuyente reside en la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en cuyo territorio haya permanecido mayor número de días del período impositivo (generalmente, el año natural), computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía donde radica su vivienda habitual.

2. Criterio del principal centro de intereses

Cuando no fuera posible determinar la residencia conforme al criterio anterior, se considerará que el contribuyente reside en la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía donde tenga su principal centro de intereses; es decir, en aquella en cuyo territorio haya obtenido la mayor parte de la base imponible del IRPF, determinada por los siguientes componentes de renta:

- a. Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b. Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen estos.
- c. Rendimientos de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3. Criterio de la última residencia declarada a efectos del IRPF

En defecto de los anteriores criterios, la persona se considera residente en el territorio en el que radique su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Importante: de acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años. En estos supuestos deberán presentarse las [autoliquidaciones complementarias](#) que correspondan. Véase el Capítulo 18.

Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en que radique el núcleo principal o base de sus actividades o de sus intereses económicos.

Finalmente, cuando la persona sea residente en territorio español por presunción, es decir, porque su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes de él residan habitualmente en España, se considerará residente en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en que estos residan habitualmente.

Declaraciones conjuntas de unidades familiares cuyos miembros residen en diferentes Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía

Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía distintas y optasen por tributar conjuntamente, en el apartado "Comunidad Autónoma/Ciudad Autónoma de residencia en 2023 se indicará aquella en la que haya tenido su residencia habitual el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable, determinada ésta con arreglo a las reglas de individualización de rentas del IRPF.

Cuando una de las distintas Comunidades Autónomas fuera de régimen foral (Navarra o País Vasco), se atenderá también a este criterio para determinar la competencia foral o estatal en orden a la exacción del IRPF.

Residencia habitual en el extranjero

Normativa: Art. 10 Ley IRPF

Tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de:

- a. Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
- b. Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al personal funcionario o de servicios a ellas adscrito, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- c. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de misiones o delegaciones de observadores en el extranjero.
- d. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, no tendrán la consideración de contribuyentes:

- Las personas citadas anteriormente cuando, no siendo funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial, ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas.
- Los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de cualquiera de las condiciones enumeradas anteriormente.

Importante: como consecuencia del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas debe cumplimentarse en el apartado correspondiente de la página 1 del modelo de declaración la clave de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que el declarante haya tenido su residencia habitual en dicho ejercicio. No obstante, los funcionarios y empleados públicos españoles residentes en el extranjero en el ejercicio 2023, harán constar en dicho apartado la clave específica "20".

No se consideran contribuyentes del IRPF

Normativa: Art. 8.3 Ley IRPF

No tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT.

En relación a la LGT véase la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en los artículos 86 a 90 de la Ley del IRPF.

El [régimen de atribución de rentas](#) se comenta con más detalle en el Capítulo 10.

La unidad familiar en el IRPF

Modalidades

A efectos del IRPF, existen dos modalidades de unidad familiar, a saber:

- **En caso de matrimonio (modalidad 1ª)**

La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

- a. Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de estos.
- b. Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, mientras no se dicte una nueva resolución judicial que la sustituya o, en su caso, los hijos mayores de edad con discapacidad para los que se establezca la curatela representativa cuando esta sea ejercida por la persona o personas a las que les correspondería la patria potestad si el hijo fuera menor de edad.

Importante:

La Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica (BOE de 3 de junio) ha sustituido la prórroga o rehabilitación de la patria potestad acordada judicialmente en el caso de menores con discapacidad que acceden a la mayoría de edad, o bien de los hijos mayores de edad solteros que vivan con sus padres y que sufrieran una determinada discapacidad, por las medidas de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica que necesite el hijo con discapacidad cuando alcance la mayoría de edad (o bien el hijo mayor de edad con discapacidad que vive con sus padres), del mismo modo y por el mismo medio que a cualquier adulto que los requiera.

No obstante, para quienes ostentaban la patria potestad prorrogada o rehabilitada a la fecha de la entrada en vigor de la mencionada Ley 8/2021 la disposición transitoria segunda establece un régimen transitorio que permite continuar ejerciéndola hasta que en un plazo máximo de tres años se produzca la revisión por parte de la autoridad judicial de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal de esta situación.

Atendiendo a lo anterior, y teniendo en cuenta las modificaciones incorporadas por la Ley 8/2021 en materia de personas con discapacidad, las referencias realizadas en el artículo 82 de la Ley del IRPF a la patria potestad prorrogada o rehabilitada, deben entenderse hechas a las siguientes medidas judiciales:

- a. Resoluciones judiciales dictadas al amparo del régimen anterior a la Ley 8/2021 por las que se establecía la prórroga o rehabilitación de la patria potestad, mientras no se hubiera dictado una nueva resolución judicial que las sustituya por nuevas medidas adaptadas a la Ley 8/2021.*
- b. Resoluciones judiciales dictadas tras la entrada en vigor de la Ley 8/2021 por las que se establezca la curatela representativa para los mismos supuestos para los que, de acuerdo con el régimen anterior a la Ley 8/2021, se establecía la patria potestad prorrogada o rehabilitada (anterior artículo 171 del Código Civil) que son los siguientes:*
 - Las resoluciones en las que se establezca la curatela representativa sobre los hijos con discapacidad al llegar aquellos a la mayor edad, ejercida por la persona o personas a las que correspondería la patria potestad si el hijo fuera menor de edad.*
 - Las resoluciones en las que se establezca la curatela representativa para el hijo con discapacidad mayor de edad soltero que viviere en compañía de sus padres o de cualquiera de ellos, ejercida asimismo por la persona o personas a las que correspondería la patria potestad si el hijo fuera menor de edad.*

Recuerde: la mayoría de edad se alcanza al cumplir los 18 años.

En defecto de matrimonio o en los casos de separación legal (modalidad 2ª)

La formada por el padre o la madre y la totalidad de los hijos que convivan con uno u otra y reúnan los requisitos señalados para la modalidad 1ª anterior.

Normas comunes a las dos modalidades de unidad familiar

De la regulación legal de las modalidades de unidad familiar, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Cualquier otra agrupación familiar, distinta de las anteriores, no constituye unidad familiar a efectos del IRPF.
- Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

- La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente el día 31 de diciembre de cada año.

Por tanto, si un hijo cumpliera 18 años durante el año, ya no formará parte de la unidad familiar en ese período impositivo.

Tributación individual y opción por la tributación conjunta

La Sede electrónica de la Agencia Tributaria incorpora un «[Asistente virtual de Renta](#)», donde podrá consultar las opciones de tributación, individual o conjunta, en función de sus circunstancias personales y familiares.

Planteamiento

- **Con carácter general**, la declaración del IRPF se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar, en los términos anteriormente comentados, pueden optar, si así lo desean, por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.
- **En las parejas de hecho** sin vínculo matrimonial solo uno de sus miembros (padre o madre) puede formar unidad familiar con los hijos que reúnan los requisitos anteriormente comentados y, en consecuencia, optar por la tributación conjunta. El otro miembro de la pareja debe declarar de forma individual.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que el artículo 84.2.4º de la Ley del IRPF (que establece las "Normas aplicables en la tributación conjunta") señala la improcedencia de la reducción de 2.150 euros anuales en la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la Ley del IRPF, en los casos en que el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

- **En los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial**, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del IRPF, al tratarse del progenitor que convive con aquellos. En los supuestos de guarda y custodia compartida la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual.
- Una vez ejercitada la opción por tributar de forma individual o conjunta, no es posible modificar después dicha opción presentando nuevas declaraciones, salvo que éstas se presenten también dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones; finalizado dicho plazo, no podrá cambiarse la opción de tributación para ese período impositivo.

La opción por declarar conjuntamente

- **Se manifiesta al presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio** respecto del cual se opta. Una vez ejercitada la opción, solo podrá modificarse dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones.

En caso de que no se hubiera presentado declaración, la Administración tributaria, al practicar las liquidaciones que procedan, aplicará las reglas de la tributación individual, salvo que los miembros de la unidad familiar manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración.

- **No vincula a la unidad familiar para ejercicios sucesivos.**

Así, la declaración conjunta en el ejercicio 2022 no obliga a tener que declarar también conjuntamente en 2023; del mismo modo, la declaración conjunta en 2023 no vincula para el 2024.

- **Abarca obligatoriamente a todos los miembros de la unidad familiar.**

Si uno cualquiera de los miembros de la unidad familiar presenta declaración individual, los restantes miembros deberán utilizar este mismo régimen de tributación.

Importante: téngase en cuenta que en el caso de unidades familiares a que se refiere el artículo 82.1 de Ley del IRPF formadas por contribuyentes de este impuesto y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se estableció, desde 1 de enero de 2018, una [deducción sobre la cuota que se comenta en el Capítulo 16](#) del Manual. Con la citada deducción se pretende, dado que tales unidades familiares no pueden optar por declarar conjuntamente, equiparar la cuota a pagar a la que hubiera soportado el contribuyente en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España. No obstante, esta deducción no es aplicable cuando alguno de los miembros integrados en la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF al que se hace referencia en este Capítulo.

Características generales de la tributación conjunta

Normativa: Art. 84 Ley IRPF

Con independencia de otras particularidades que se indicarán en los correspondientes capítulos de este Manual, el régimen de tributación conjunta presenta las siguientes características generales:

- **Para determinar la existencia o no de la obligación de declarar**, el importe de las rentas, la base imponible y liquidable y la deuda tributaria, **se aplicarán, con carácter general, las reglas de tributación individual**, sin que proceda, salvo en los casos expresamente previstos en la norma que más adelante se comentan, la elevación o multiplicación de los importes o límites en función del número de miembros de la unidad familiar.
- **Las rentas de cualquier tipo** obtenidas por todos y cada uno de los miembros de la

unidad familiar se someterán a gravamen **acumuladamente**.

- Todos los miembros de la unidad familiar quedarán sometidos al impuesto **conjunta y solidariamente**, de forma que la deuda tributaria, resultante de la declaración o descubierta por la Administración, podrá ser exigida en su totalidad a cualquiera de ellos.

No obstante, se reconoce el derecho de las personas integrantes de la unidad familiar a prorratear internamente entre ellas la deuda tributaria, según la parte de la renta conjunta que a cada uno le corresponda, sin que dicho prorrateo tenga efectos fiscales.

- Se aplican **las mismas escalas de gravamen que para la tributación individual**.
- Salvo en los casos expresamente previstos en la normativa del IRPF, la declaración conjunta **no supone la ampliación de ninguno de los límites** que afectan a determinadas partidas deducibles.
- **Las partidas negativas de períodos anteriores no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar pueden compensarse** con arreglo a las normas generales del IRPF, con independencia de que provengan de una declaración anterior individual o conjunta.

Las partidas negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables, en caso de tributación individual posterior, exclusivamente por aquellos contribuyentes a quienes correspondan, de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Ley del IRPF.

- **Las reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales tienen el siguiente tratamiento.**

Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social, a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales serán aplicados individualmente por cada partícipe, aportante, mutualista o asegurado integrado en la unidad familiar que tenga derecho a cualquiera de estas reducciones.

Los límites máximos de reducción por [aportaciones a los citados sistemas de previsión social](#) se comentan en el Capítulo 13.

- **Mínimo personal del contribuyente.**

En cualquiera de las modalidades de unidad familiar el **mínimo personal aplicable en la declaración conjunta será de 5.550 euros anuales**, con independencia del número de miembros integrados en la misma.

El cómputo del incremento del mínimo personal por edad del contribuyente se realizará de acuerdo con las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

- **Mínimo por discapacidad del contribuyente.**

El cómputo del mínimo por discapacidad del contribuyente se efectuará teniendo en cuenta las circunstancias de discapacidad que, en su caso, concurren en cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

Importante: *el mínimo personal y el mínimo por discapacidad del contribuyente no se aplicarán en la declaración conjunta por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda aplicar en concepto del mínimo por descendientes y por discapacidad.*

- **Reducción por tributación conjunta.**

a. En declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges, no separados legalmente, **y sus hijos**, si los hubiere (modalidad 1ª de unidad familiar), **se aplicará una reducción de la base imponible de 3.400 euros anuales**, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales previstas en la Ley del IRPF.

Esta reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

b. En declaraciones conjuntas de unidades familiares formadas por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro (2ª modalidad de unidad familiar, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial) se aplicará **una reducción de la base imponible de 2.150 euros anuales**, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales previstas en la Ley del IRPF.

Esta reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

Importante: *no se aplicará la reducción por tributación conjunta cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.*

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español y a su familia

La Sede electrónica de la Agencia Tributaria incorpora un «[Informador del Impuesto sobre la Renta de no Residentes](#)», donde podrá consultar cómo opera el régimen especial de trabajadores desplazados.

Normativa: Art. 93 Ley IRPF

Desde el 1 de enero de 2023 el régimen fiscal especial previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF para trabajadores desplazados a territorio español se ha modificado para dar cabida a nuevos colectivos (trabajadores a distancia, emprendedores y profesionales cualificados, y quienes lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación) y extender la posibilidad de su aplicación a las personas integrantes del núcleo familiar de tales contribuyentes como son cónyuge, hijos con discapacidad o menores y el progenitor de estos, en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial.

Dicho régimen consiste en que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por los motivos que a continuación se indican pueden optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (con determinadas especialidades), manteniendo, sin embargo, la condición de contribuyentes por el IRPF.

Importante: si alguno de los miembros de la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo a este régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados a territorio español, no será de aplicación la deducción establecida, a partir del 1 de enero de 2018, por la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del IRPF, para unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que se comenta en el Capítulo 16.

A. En general: régimen aplicable a trabajadores desplazados a territorio español

Ámbito de aplicación

Normativa: Art. 113 Reglamento IRPF

Para la aplicación de este régimen especial los contribuyentes deben cumplir las siguientes condiciones:

1. Que no hayan sido residentes en España durante los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

En relación a los cinco periodos impositivos a computar a efectos del cumplimiento de este requisito, se toma como referencia el año de adquisición de residencia y no el año de desplazamiento.

A estos efectos también, se deberá estar a lo dispuesto el artículo 9.1 de la Ley del IRPF, que regula la residencia fiscal en España de las personas físicas.

Atención: a partir de 1 de enero de 2023 se reduce de diez a cinco años el período previo de no residencia en España.

2. Que el desplazamiento a territorio español, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, se produzca como consecuencia de **alguna de las siguientes circunstancias:**

a. Contrato de trabajo

Cuando el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta circunstancia cuando se cumpla **cualquiera de las siguientes condiciones:**

- Cuando **se inicie** una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada (la de los deportistas profesionales), o estatutaria con un empleador en España.

El cese de la relación laboral con la empresa que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento a territorio español, dando lugar a una situación temporal de desempleo o inactividad por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, y el comienzo a continuación de una nueva relación laboral en que se cumplan asimismo los requisitos establecidos en el artículo 93 de la Ley del IRPE, no supone la exclusión del régimen habida cuenta de que la finalidad del régimen es atraer a España a los sujetos comprendidos en la aplicación del régimen y que dicha finalidad en modo alguno resulta incompatible con el hecho anterior.

- Cuando el desplazamiento sea **ordenado por el empleador** y exista una carta de desplazamiento de este.
- Cuando el desplazamiento, sin ser ordenado por el empleador, se deba a que la actividad laboral **se preste a distancia**, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.

En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Novedad 2023: podrán aplicar este régimen a los trabajadores que se desplacen a España para trabajar a distancia.

b. Adquisición de la condición de administrador de una entidad

Cuando el desplazamiento sea consecuencia de la **adquisición de la condición de administrador de una entidad, con independencia de su porcentaje de participación** en el capital social de la misma, **excepto** en el supuesto de que la entidad **tenga la consideración de entidad patrimonial**, en cuyo caso el

administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS (es decir, para poder acogerse a este régimen especial ha de tener una participación inferior al 25 por 100 en el capital de la misma).

A estos efectos, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica atendiendo a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad.

c. Realización en España de una actividad emprendedora

Cuando el desplazamiento sea consecuencia de la **realización en España de una actividad económica calificada como emprendedora**, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013.

Actividad emprendedora:

De acuerdo con el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE de 28 de septiembre), tiene la consideración de actividad emprendedora aquella actividad económica que reúna los siguientes requisitos:

1. Que tenga **carácter innovador y/o especial interés económico** para España.

Se considerará que tiene dicho carácter innovador cuando su finalidad sea resolver un problema o mejorar una situación existente mediante el desarrollo de productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente en comparación con el estado de la técnica y que lleve implícito un riesgo de fracaso tecnológico, industrial o en el propio modelo de negocio. En concreto, se entenderá cumplido este requisito cuando se cumpla al menos una de las condiciones establecidas por el apartado 3 del artículo 4 de la Orden PCM/825/2023, de 20 de julio.

2. Que haya sido calificada como tal por un **informe favorable emitido por ENISA** (Empresa Nacional de Innovación, S.A.), en los términos previstos en el mencionado artículo 70 de la Ley 14/2013.

A este respecto, en el caso de los ciudadanos de la UE y extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la UE por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia deberán solicitar el citado informe con carácter previo a su desplazamiento a territorio español, a través de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. Este informe tiene carácter preceptivo y será evacuado en el plazo de 10 días hábiles desde que ENISA reciba la correspondiente solicitud.

Igualmente deberán disponer de dicho informe los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial, si con posterioridad **quieren iniciar una actividad económica que tenga carácter emprendedor distinta**, en su caso, de aquella que motivó su desplazamiento a territorio español.

3. Que el contribuyente que se desplaza a territorio español para el ejercicio de dicha actividad emprendedora, disponga de la **autorización de residencia con carácter previo a dicho desplazamiento**.

d. Realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios en empresas emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de

empresas emergentes:

A efectos de la consideración de [empresa emergente](#), véase el concepto previsto en el Capítulo 3.

Precisión: se entenderá como profesionales altamente cualificados a aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

e. Realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

Precisión: se considerará que se llevan a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación cuando concurra alguno de los supuestos recogidos en el artículo 72 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

3. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español salvo en los supuestos de realizar en España una actividad emprendedora o una actividad económica por parte de profesionales altamente cualificados que den derecho a acogerse a este régimen especial.

Precisión: conforme a lo dispuesto en el artículo 93.1 c) de la Ley del IRPF, las únicas actividades económicas que podrán desarrollar los contribuyentes acogidos a este régimen son la actividad económica de carácter emprendedor, la prestación de servicios a empresas emergentes o las actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación previstas.

Contenido del regimen especial

Normativa: Art. 114 Reglamento IRPF

La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIRNR), para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a. No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del citado TRLIRNR. No obstante, estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie a los que se refiere la letra a) del artículo 14.1 del TRLIRNR.

El citado artículo 14 del TRLIRNR regula las rentas exentas y, en su letra a), se remite, entre otras, a las rentas mencionadas en el [artículo 7 de la Ley del IRPF](#).

b. La totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

Ahora bien, no se consideran obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la finalización del desplazamiento que debe comunicarse en el modelo 149, sin perjuicio de su tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español.

c. A efectos de la liquidación del IRPF, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d. Para la determinación de la cuota íntegra se diferencian dos bases liquidables a las que se aplicaran diferentes escalas:

- Base "A": Importe de la base liquidable correspondiente a las siguientes rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del TRLIRNR:
 - Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
 - Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
 - Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

A esta base se le aplicarán en 2023 los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	100.000	27
300.000	71.880	En adelante	28

- Base "B": Importe de la base liquidable correspondiente al resto de rentas a la que se le aplicarán en 2023 los tipos que se indican en la siguiente escala.

Parte de la base liquidable euros	Tipo estatal aplicable Porcentaje
Hasta 600.0000 euros	24

Parte de la base liquidable euros	Tipo estatal aplicable Porcentaje
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

e. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del IRPF en:

- Las deducciones por donativos y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente (incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

No obstante lo anterior, en el caso de rendimientos de actividades económicas solamente estarán sujetos a retención o ingresos a cuenta los rendimientos de actividades calificadas como profesionales.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por 100. Ahora bien, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable en 2023 al exceso será el 47 por 100.

En el caso de rendimientos de actividades económicas sujetos a retención o ingreso a cuenta, en las facturas emitidas durante la aplicación de este régimen especial deberá consignarse el tipo de retención aplicable.

En las transmisiones de inmuebles situados en territorio español, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos.

- La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IRPF aplicable a los rendimientos del trabajo y de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por 100 de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de dichos rendimientos obtenidos en ese período impositivo.

A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) del TRLIRNR.

Duración

Normativa: Art. 115 Reglamento IRPF

El régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia habitual en España y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

Ejercicio de la opción por el régimen especial

Plazo para el ejercicio de la opción por el régimen especial

Normativa: Arts. 116 y 119, y disposición transitoria vigésima Reglamento IRPF

Régimen transitorio: desplazamientos anteriores a la entrada en vigor de la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre (BOE de 15 de diciembre)

Se deberá ejercitar la opción en el plazo de 6 meses a contar desde la fecha de entrada en vigor de la Orden (16 de diciembre de 2023) por la que se aprueba el modelo de comunicación de la opción (modelo 149) por este régimen especial, es decir, hasta el 16 de junio de 2024, en los siguientes supuestos:

- Cuando los contribuyentes adquieran su residencia fiscal en España en el período impositivo 2023 como consecuencia de su desplazamiento a territorio español en 2022 o 2023 con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Orden.
- Cuando su desplazamiento sea debido al inicio de una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España por venir ordenado por su empleador.
- Cuando sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia.
- Cuando el desplazamiento se deba a la adquisición de la condición de administrador de una entidad.

No obstante, en el supuesto de que el desplazamiento hubiera venido determinado por las causas b), c) o d), los contribuyentes también podrán ejercer la opción con anterioridad a la entrada en vigor de la citada Orden

El ejercicio de la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes debe realizarse mediante la utilización del modelo de comunicación 149, aprobado por la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre (BOE de 15 de diciembre), cuya presentación se efectuará en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen o, en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, en la fecha de inicio de la actividad que conste en un documento justificativo. Dicha comunicación se efectuará de forma individual por cada contribuyente.

Por tanto, a modo de resumen:

Fecha del desplazamiento	Plazo para el ejercicio de la opción (presentación del modelo 149)
Desplazamientos anteriores al 2 de julio de 2022	Plazo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad
Desplazamientos desde el 3 de julio de 2022 hasta el 15 de diciembre de 2023	El mayor de: <ul style="list-style-type: none"> • 6 meses desde el 16 de diciembre de 2023 (por tanto, hasta el 16 de junio de 2024) • 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad
Desplazamientos a partir del 16 de diciembre de 2023	6 meses desde la fecha de inicio de la actividad

Téngase en cuenta que, en atención a los especiales requisitos exigidos para poder aplicar este régimen fiscal especial por los trabajadores desplazados, teletrabajadores, profesionales altamente cualificados y emprendedores, la vía de presentación de este modelo será electrónica.

Para presentar esta comunicación deberán estar incluidos en el Censo de Obligados Tributarios. En caso contrario, solicitarán previamente el alta en dicho Censo mediante la presentación de la declaración censal correspondiente.

En dicha comunicación deberán hacer constar, entre otros datos: la identificación del contribuyente incluyendo su número de identificación fiscal y su nacionalidad, así como, en su caso, la del empleador del trabajador, la de la entidad correspondiente al administrador, la empresa emergente en la que presta servicios el profesional o la entidad donde se lleven a cabo las actividades de formación, investigación, desarrollo o innovación, la fecha de entrada en territorio español y la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

El contribuyente también deberá comunicar en el modelo 149 la finalización de su desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal en España en dicho ejercicio en el plazo de un mes desde que se produjera esta circunstancia, a efectos de que no se entiendan obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con posterioridad a la fecha de presentación de la comunicación.

Finalmente, téngase en cuenta que, en atención a los especiales requisitos exigidos para poder aplicar este régimen fiscal especial por los trabajadores desplazados, teletrabajadores, profesionales altamente cualificados, personas que realizan actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación y emprendedores, la vía de presentación de este

modelo será electrónica.

Importante: el contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que solo tributará por los bienes y derechos que tenga establecidos en España.

Documentación a presentar junto con la comunicación de la opción

La comunicación de la opción se deberá acompañar de la documentación justificativa del alta en la Seguridad Social en España o la documentación que permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen o, en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, documento justificativo de la fecha de inicio de la actividad, la autorización de residencia que corresponda, en su caso, y de la siguiente **documentación**:

1. Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo.
2. Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por este en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento.
3. Cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, así como la duración estimada de la prestación de la actividad laboral en España.
4. Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador. En el caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos del artículo 5.2 de la LIS, un documento emitido por la misma justificativo de que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
5. Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, el informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, S.M.E. (ENISA), el cual será solicitado

directamente por el contribuyente a ENISA, a través de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de residencia para emprendedores.

6. Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes, la documentación justificativa de la condición de profesional altamente cualificado, salvo que aporte la autorización de residencia de profesional altamente cualificado de la que disponga con carácter previo a su desplazamiento, la acreditación de la inscripción como empresa emergente en el Registro Mercantil o en el Registro de Cooperativas competente a la que preste servicio, salvo que exista un procedimiento habilitado para la comprobación online de esa circunstancia, así como un documento justificativo de la prestación de servicios a dicha empresa emergente.
7. Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, un documento justificativo de la realización de esas actividades a que se refiere el artículo 113.2 de este Reglamento, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de formación, investigación, desarrollo e innovación.

Renuncia y exclusión del régimen especial

Normativa: Arts. 117 y 118 Reglamento IRPF

Los contribuyentes que hubieran optado por el régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos. Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

En el caso de trabajadores por cuenta ajena, a la comunicación de la renuncia se adjuntará la copia sellada de la comunicación de datos al retenedor a que se refiere el artículo 88 del Reglamento del IRPF.

La exclusión del régimen especial se produce por incumplimiento de alguna de las condiciones anteriormente comentadas determinantes de su aplicación, surtiendo ésta efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento. Los contribuyentes excluidos deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación.

Tanto la renuncia como la exclusión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria en el modelo 149, aprobado por la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre (BOE de 15 de diciembre). A este respecto, téngase en cuenta que, en atención a los especiales requisitos exigidos para poder aplicar este régimen fiscal especial por los trabajadores desplazados, teletrabajadores, profesionales altamente cualificados, personas que realizan actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación y emprendedores, la vía de presentación de este modelo será electrónica.

Efectos de la exclusión del régimen especial

- Con carácter general, las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del IRPF **a partir del momento en que el contribuyente incumpla las condiciones** para la aplicación del régimen especial, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en que se practicarán desde el momento en que el contribuyente comunique al retenedor que ha incumplido dichas condiciones, calculándose un nuevo tipo de retención sobre la base del total de las retribuciones anuales.

En el caso de obtención de rendimientos del trabajo, sometidos al procedimiento general de cálculo del tipo de retención, el contribuyente deberá presentar a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de la Ley del IRPF.

- Los contribuyentes excluidos de este régimen **no podrán volver a optar** por su aplicación.

Modelo especial de declaración en el IRPF

Los contribuyentes que opten por este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir el modelo de declaración especial 151, aprobado en la citada Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre (BOE de 15 de diciembre), en el lugar y plazo establecidos, con carácter general, para la presentación de las declaraciones del IRPF sin perjuicio del plazo específicamente establecido en el artículo 4.2 de la citada Orden HFP/1338/2023 para la domiciliación bancaria del pago de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones.

Atendiendo a los especiales requisitos exigidos para poder aplicar este régimen fiscal especial por los trabajadores desplazados, teletrabajadores, profesionales altamente cualificados, personas que realizan actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación y emprendedores, la vía de presentación de este modelo será electrónica.

Los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), que figura en el anexo 9 de dicha Orden.

B. Extensión del régimen especial a familiares de contribuyentes desplazados

Normativa: Art. 93.3 Ley IRPF y 113.3 Reglamento IRPF

Ámbito de aplicación para familiares de contribuyentes desplazados

1. Familiares a los que se puede extender la aplicación de este régimen

A partir del 1 de enero de 2023, al igual que los trabajadores, profesionales emprendedores e inversores desplazados a territorio español a los que estén asociados, también podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF:

1. el cónyuge del contribuyente desplazado y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o
2. el progenitor de estos, en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial.

siempre que, en cualquiera de estos supuestos, se cumplan las siguientes condiciones que se especifican en el apartado siguiente.

Téngase en cuenta que la determinación de la vinculación de estos contribuyentes con el contribuyente desplazado que da origen a la aplicación de este régimen especial, así como de la edad y situación de discapacidad de estos se realizará atendiendo a la situación existente en el momento de ejercitar su opción por el régimen especial.

2. Requisitos que deben cumplir para poder aplicar el régimen especial

a. **Que se desplacen** a territorio español con el contribuyente (el impatriado al que están asociados) o en un momento posterior, **siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo** en el que a éste le resulte de aplicación el régimen especial. Por tanto, para la aplicación de este régimen especial a los familiares es imprescindible que el contribuyente desplazado aplique en ese período impositivo este régimen especial.

b. Que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español.

A estos efectos, se podrán desplazar a territorio español **con anterioridad al** contribuyente al que están asociados siempre que, como consecuencia del referido desplazamiento, estos no adquieran la residencia fiscal en España antes del primer período impositivo en el que a éste le resulte de aplicación el régimen especial.

Asimismo, podrán desplazarse **con posterioridad al** contribuyente al que se encuentran vinculados siempre que no hubiera finalizado el período de aplicación del régimen especial para este último.

c. Que **no hayan sido residentes en España** durante los **cinco períodos impositivos anteriores** a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

d. Que **no obtengan rentas** que se calificarían como obtenidas mediante un **establecimiento permanente** situado en territorio español.

e. Que la suma de bases liquidables de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que sea de aplicación este régimen especial **sea inferior a la base liquidable del contribuyente** que da lugar a la aplicación de este régimen especial y al que están vinculados.

Contenido del régimen especial para familiares de contribuyentes desplazados

Normativa: Art. 114 Reglamento IRPF

A los familiares de contribuyentes desplazados que cumpliendo los requisitos establecidos en el punto anterior se adhieran a este régimen especial, se les aplicarán las [especialidades](#) del mismo.

Duración

Normativa: Art. 115 Reglamento IRPF

El régimen especial resultará de aplicación a los familiares del contribuyente desplazado durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose las [condiciones señaladas](#), el mismo resulte también de aplicación al contribuyente desplazado, sin perjuicio de la renuncia o exclusión del régimen en los términos que más adelante se indican.

Ejercicio de la opción por el régimen especial

Normativa: Arts. 116.1.b) y 119.3 Reglamento IRPF

El ejercicio de la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes debe realizarse mediante la utilización del modelo de comunicación 149, aprobado por la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre (BOE de 15 de diciembre), cuya presentación se efectuará de forma individual por cada familiar que desee optar por el régimen y como máximo en el mayor de los siguientes plazos:

- seis meses a contar desde la fecha su entrada en territorio español, o
- seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, al trabajador desplazado, el que da origen a la aplicación de este régimen especial, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen o, en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, en el documento justificativo de la fecha de inicio de la actividad si fuera mayor.

Téngase en cuenta que la determinación de la vinculación de estos contribuyentes con el contribuyente desplazado que da origen a la aplicación de este régimen especial, así como de la edad y situación de discapacidad de estos se realizará atendiendo a la situación existente en el momento de ejercitar su opción por el régimen especial.

Por tanto, a modo de resumen:

Fecha del desplazamiento	Plazo para el ejercicio de la opción (presentación del modelo 149)
Desplazamientos anteriores al 2 de julio de 2022	No resulta aplicable a los contribuyentes asociados al desplazado principal.
Desplazamientos desde el 3 de julio de 2022 hasta el 15 de diciembre de 2023	El mayor de: <ul style="list-style-type: none"> • 6 meses desde el 16 de diciembre de 2023 (por tanto, hasta el 16 de junio de 2024) • 6 meses desde la entrada en territorio español del contribuyente asociado

Fecha del desplazamiento	Plazo para el ejercicio de la opción (presentación del modelo 149)
	<ul style="list-style-type: none"> 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad del contribuyente desplazado principal
Desplazamientos a partir del 16 de diciembre de 2023	El mayor de: <ul style="list-style-type: none"> 6 meses desde la fecha de entrada en territorio español del contribuyente asociado. 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad del contribuyente desplazado principal

En dicha comunicación se harán constar, entre otros datos: la identificación del contribuyente solicitante, incluyendo su número de identificación fiscal, y la del contribuyente desplazado al que esté asociado, la identificación de la comunicación de la opción al régimen efectuada por este último, la clase de vinculación con el mismo, así como la fecha de entrada en territorio español.

Asimismo, se adjuntará la **documentación** que acredite la vinculación con el contribuyente al que están asociados, que determine el derecho a la opción por el régimen especial.

La situación de discapacidad se entenderá acreditada cuando se haya solicitado el correspondiente certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas al que se refiere el artículo 72 del Reglamento del IRPF, aunque dicho certificado o resolución no se hubiera emitido en el momento de ejercitar la opción, si bien la aplicación del régimen especial quedará condicionada al reconocimiento de la situación de discapacidad.

El contribuyente también deberá comunicar en el modelo 149 la finalización de su desplazamiento a territorio español en el plazo de un mes desde que se produjera esta circunstancia.

Por último, téngase en cuenta que, en atención a los especiales requisitos exigidos para poder aplicar este régimen fiscal especial por los trabajadores desplazados, teletrabajadores, profesionales altamente cualificados y emprendedores, la vía de presentación de este modelo será electrónica.

Importante: el contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que solo tributará por los bienes y derechos que tenga establecidos en España.

Renuncia y exclusión del régimen especial para familiares de contribuyentes desplazados

Normativa: Arts. 117.3 y 118.4 Reglamento IRPF**Régimen de renuncia**

Los familiares de contribuyentes desplazados que también hubieran optado por el régimen especial podrán renunciar, de forma individual, a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos.

Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

Régimen de exclusión

Quedarán **conjuntamente** excluidos de la aplicación de este régimen los contribuyentes familiares de desplazados si la suma de bases liquidables de los mismos en cada uno de los períodos impositivos en los que sea de aplicación este régimen especial resultara superior o igual a la base liquidable del contribuyente al que están vinculados.

Asimismo, otras causas que determinarán la exclusión de la aplicación de este régimen:

- El incumplimiento de cualquiera de las restantes condiciones que determinan la aplicación del régimen, o
- El incumplimiento de los requisitos de vinculación, edad, o situación de discapacidad exigidos para la opción.

No se entenderán incumplidos los requisitos para la aplicación del régimen especial por la extinción del vínculo matrimonial por causa de divorcio o nulidad del matrimonio.

En estos supuestos se producirá la exclusión del régimen de aquel contribuyente que hubiera causado la infracción, pudiendo los demás continuar con su aplicación.

En todo caso, la exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento de cualquiera de las causas señaladas con anterioridad o surta efectos la renuncia o exclusión del contribuyente al que están asociados.

Los contribuyentes excluidos deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación, salvo en el caso en que el contribuyente al que están asociados hubiera comunicado su renuncia o exclusión, en cuyo caso no será necesario que estos la comuniquen.

Tanto la renuncia como la exclusión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria en el modelo 149, aprobado por la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre (BOE de 15 de diciembre). A este respecto, téngase en cuenta que, atendiendo a los especiales requisitos exigidos para poder aplicar este régimen fiscal especial por los trabajadores desplazados, teletrabajadores, profesionales altamente cualificados y emprendedores, la vía de presentación de este modelo será electrónica.

Cuadro resumen

RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2015

(Artículo 93 Ley del IRPF, redacción dada por la Ley 26/2014)

Ámbito de aplicación	<p>A) Para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.</p> <p>a. Que no hayan sido residentes en España durante los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.</p> <p>b. Que no sean deportistas profesionales.</p> <p>c. Que el desplazamiento a territorio español, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> De un contrato de trabajo (incluidos trabajadores a distancia con visado para teletrabajo de carácter internacional). De la adquisición de la condición de administrador de una entidad con independencia de su porcentaje de participación en la misma excepto si se trata de una entidad patrimonial (en cuyo caso su participación en la misma no puede determinar la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS). De la realización en España de una actividad económica calificada como emprendedora en los términos del artículo 70 de la Ley 14/2013, o De la realización en España de una actividad económica que sea ejercida por un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes o que lleve a cabo actividades de formación o I+D+i. <p>d. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español salvo, desde 1 de enero de 2023, en caso de realizar en España una actividad emprendedora o una actividad económica por parte de profesionales altamente cualificados que den derecho a acogerse a este régimen especial.</p> <p>B) Para familiares vinculados a los anteriores, aplicable a partir de 1 de enero de 2023.</p> <p>Ha de tratarse de:</p> <ul style="list-style-type: none"> El cónyuge del contribuyente desplazado Sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o El progenitor de estos, en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial <p>Siempre que cumplan los siguientes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> Se desplacen a territorio español con el contribuyente (el impatriado al que están asociados) o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.
----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<ul style="list-style-type: none"> • Que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español. • Que no hayan sido residentes en España durante los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español • Que no obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. • Que la suma de bases liquidables de los contribuyentes en cada uno de los periodos impositivos en los que sea de aplicación este régimen especial sea inferior a la base liquidable del contribuyente que da lugar a la aplicación de este régimen especial y al que están vinculados.
Contenido: reglas para determinar la deuda en ambos casos	<p>La deuda se determina conforme a las normas del <u>IRNR</u> con las siguientes especialidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entienden obtenidos en territorio español. • Se gravan acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. • Para la determinación de la cuota íntegra se aplican las dos escalas específicas que establece el artículo 93 de la Ley del <u>IRPF</u>: <ul style="list-style-type: none"> ◦ Una escala para la parte de la base correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del <u>TRLIRNR</u> (dividendos, intereses y ganancias patrimoniales). ◦ Una escala para la parte de la base correspondiente al resto de rentas. • La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en: <ul style="list-style-type: none"> ◦ La deducción por donativos, en los términos previstos en la Ley del <u>IRPF</u> y las retenciones practicadas a cuenta (incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del <u>IRNR</u>). ◦ La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del <u>IRPF</u> aplicable sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora obtenidos en el extranjero.

Régimen opcional de tributación por el IRPF de contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea

Condiciones de aplicación

Normativa: Art. 46 TRLIRNR y 21 del Reglamento IRNR

Pueden solicitar la aplicación de este régimen opcional de tributación por el IRPF los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que sean personas físicas y que cumplan las siguientes condiciones:

- a. Que acrediten ser residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o ser residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- b. Que el contribuyente acredite alguna de estas circunstancias:
 - Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta, o bien,
 - Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por 100 del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.
- c. Que estas rentas obtenidas durante el ejercicio en España hayan tributado efectivamente por el IRNR.

Ejercicio de la opción

El ejercicio de la opción de tributar por el IRPF debe realizarse mediante el modelo de solicitud aprobado por la Orden HAP /2474/2015, de 19 de noviembre (BOE de 24 de noviembre), que se presentará en el plazo de cuatro años contados a partir del 2 de mayo o inmediato hábil posterior del año natural siguiente correspondiente al período impositivo respecto del cual se solicita la aplicación de dicho régimen.

Importante: si alguno de los miembros de la unidad familiar opta por tributar con arreglo a este régimen no será de aplicación la deducción establecida, a partir del 1 de enero de 2018, por la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del IRPF, para unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que se comenta en el [Capítulo 16](#) de este Manual.

Contenido del régimen

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 del TRLIRNR, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en el 21 a 24 del Reglamento del IRNR, aprobado en el artículo único del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, el contenido del régimen opcional es el siguiente:

- La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente en el período impositivo.
- El tipo de gravamen aplicable será el tipo medio, expresado con dos decimales, resultante de aplicar las normas del IRPF a la totalidad de rentas obtenidas por el contribuyente durante el período impositivo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente que hayan sido debidamente acreditadas.
- La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español.
- Si el resultado de las operaciones anteriores arroja una cantidad inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

Importante: el contribuyente al que resulte de aplicación este régimen opcional no perderá su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Sujeción al IRPF: aspectos temporales

Devengo y período impositivo

Normativa: Arts. 12 y 13 Ley IRPF

Con carácter general, el período impositivo **es el año natural**, devengándose el IRPF el día 31 de diciembre de cada año.

Por consiguiente, la declaración del IRPF del ejercicio 2023 habrá de comprender la totalidad de los hechos y circunstancias con trascendencia fiscal a efectos de dicho impuesto que resulten imputables a dicho año natural.

El período impositivo es inferior al año natural exclusivamente cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, finalizando entonces el período impositivo y devengándose en ese momento el impuesto.

Ningún otro supuesto diferente al fallecimiento del contribuyente (matrimonio, divorcio, separación matrimonial, etc.) **dará lugar a períodos impositivos inferiores al año natural**. Por tanto, para un mismo contribuyente no puede haber más de un período impositivo dentro de un mismo año natural.

Únicamente en las declaraciones que correspondan a períodos impositivos inferiores al año natural, deberá cumplimentarse el apartado "Devengo", del modelo de declaración.

Importante: en el supuesto de fallecimiento de un contribuyente integrado en una unidad familiar, los restantes miembros podrán optar por la tributación conjunta, pero sin incluir las rentas del fallecido en dicha declaración.

Ejemplo:

Matrimonio formado por los cónyuges "A" y "B" con los que convive su hijo "C" menor de edad. En el mes de junio se produce el fallecimiento del cónyuge "A".

Determinar el periodo impositivo y formas de tributación de los componentes de la unidad familiar.

Solución:

Los miembros de la unidad familiar pueden optar por tributar de la siguiente forma:

Tributación individual.

- Declaración individual del cónyuge "A" con periodo impositivo inferior al año natural.
- Declaración individual del cónyuge "B" con periodo impositivo igual al año natural.
- Declaración individual del hijo "C" con periodo impositivo igual al año natural.

Tributación individual y conjunta.

- Declaración individual del cónyuge "A" con periodo impositivo inferior al año natural.
- Declaración conjunta de los restantes miembros de la unidad familiar ("B" y "C") por todo el año.

Reglas generales de tributación en los períodos impositivos inferiores al año natural

Obligación de declarar

Los importes que determinan la existencia de la obligación de declarar, se aplicarán en sus cuantías íntegras, con independencia del número de días que comprenda el periodo impositivo del fallecido, y sin que proceda su elevación al año.

Rentas que deben incluirse en la declaración

Normativa: Art. 14.4 Ley IRPF

Las rentas que deben incluirse en la declaración, serán las devengadas en el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento, incluidas las pendientes de imputación, de acuerdo con las normas de imputación temporal de rentas contenidas en la normativa reguladora del IRPF.

Las rentas inmobiliarias imputadas (inmuebles no arrendados, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado) deberán cuantificarse en función del número de días que integre el período impositivo que es objeto de declaración.

Importante: todas las rentas pendientes de imputación que tuviere el fallecido deberán integrarse en la base imponible de la declaración del último período impositivo. En este caso, los sucesores del fallecido podrán solicitar, dentro del plazo reglamentario de declaración, el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, en función de los períodos impositivos a los que hubiera correspondido imputar las rentas, con el límite máximo de 4 años, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 63 del Reglamento del IRPF.

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

La reducción que proceda practicar sobre los rendimientos netos del trabajo personal se aplicará en la cuantía íntegra que corresponda al importe de los citados rendimientos netos, sin prorratear dicha cuantía en función del número de días que integre el período impositivo.

Véanse, dentro del [Capítulo 3](#), las cuantías y requisitos de esta reducción.

Mínimo personal, familiar y por discapacidad

Sea cual sea la duración del período impositivo, las cuantías del mínimo personal, familiar y por discapacidad se aplicarán en los importes que correspondan, sin prorratear en función del número de días del período impositivo.

Véanse, dentro del [Capítulo 14](#), las cuantías y requisitos de dichos mínimos.

Reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social

Dentro de las reducciones por aportaciones a los sistemas de previsión social, están incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social, así como a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la mutualidad de previsión de deportistas profesionales, se aplicarán en sus importes íntegros, sea cual sea la duración del período impositivo.

Deducciones de la cuota

Los límites máximos establecidos para determinadas deducciones de la cuota se aplicarán en su cuantía íntegra, con independencia del número de días del período impositivo.

Importante: en el supuesto de matrimonios en el que se produzca el fallecimiento de uno de los cónyuges, el mínimo por descendientes se prorrateará por partes iguales entre ambos cónyuges si, a la fecha de devengo del IRPF, ambos tuviesen derecho a su aplicación, con independencia de que el cónyuge superviviente presente declaración conjunta con los hijos.

Glosario de abreviaturas

1. AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
2. Art.: Artículo
3. Arts.: Artículos
4. BOE: Boletín Oficial del Estado
5. EHA: Ministerio de Economía y Hacienda
6. ERE: Expediente de regulación de empleo
7. HAC: Ministerio de Hacienda
8. HAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
9. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
10. IPREM: Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
11. IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes
12. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
13. LGT: Ley General Tributaria
14. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
15. OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
16. ROJ: Repertorio Oficial de Jurisprudencia
17. TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central
18. TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
19. núm.: número

Documento generado con fecha 06/Junio/2024 en la dirección web
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos /
Manual práctico de Renta 2023.

