

Novedades fiscales aprobadas a finales de 2023

Mediante el RDL 8/2023 se aprueban diversas medidas fiscales que afectan a multitud de materias e impuestos

España - Legal flash

29 de diciembre de 2023



Aspectos clave

Mediante el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, se aprueban medidas fiscales relevantes. Entre dichas medidas destacan:

- Se extiende el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), más allá del ejercicio 2023, y se establece, con efectos retroactivos, un mínimo exento de 700.000 euros para los no residentes.
- Se aprueban los coeficientes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ("plusvalía municipal") para el año 2024.
- Se extienden al año 2024 medidas fiscales varias, en diversos impuestos, para paliar la inflación y la crisis energética y para favorecer la transición energética.



El Gobierno ha aprobado el [Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía](#), en el que se incluyen varias medidas tributarias que afectan a diversas materias y a un gran número de impuestos (“**Real Decreto-ley 8/2023**”).

En concreto, las medidas afectan al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (**ITSGF**), al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (**IRPF**), al Impuesto sobre Sociedades (**IS**), al Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (**IIVTNU**) o plusvalía municipal, al Impuesto sobre el Valor Añadido (**IVA**), al Impuesto Especial sobre la Electricidad (**IEE**) y al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (**IVPEE**).

Las medidas aprobadas entran en vigor con efectos desde **1.1.2024**, salvo una **modificación relevante para los no residentes en España en el ITSGF** que entra en vigor **con efectos retroactivos y con efectos para el impuesto devengado el 31.12.2022**.

Como se comentará, muchas de las modificaciones aprobadas suponen una extensión de la vigencia temporal —en ocasiones acompañada de otras modificaciones— de medidas fiscales que fueron aprobadas con carácter previo, mediante otros Reales Decretos-ley, para paliar la crisis energética y la inflación.

Se comentan a continuación las medidas tributarias más relevantes aprobadas.

Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

El Real Decreto-ley 8/2023 introduce dos modificaciones relevantes en relación con el ITSGF.

Con carácter previo, conviene recordar que el ITSGF fue introducido por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre —objeto de análisis en nuestro [Legal Flash Novedades fiscales para grandes patrimonios y personas físicas](#)—. Asimismo, recientemente, el Tribunal Constitucional ha declarado la constitucionalidad del ITSGF mediante varias sentencias, entre ellas la sentencia 149/2023 ([ECLI:ES:TC:2023:149](#)), como se comentó en nuestro [Legal Flash | Constitucionalidad del Impuesto Temporal de las Grandes Fortunas](#).

El ITSGF se configuró, por la Ley 38/2022, con una vigencia temporal limitada para los ejercicios 2022 y 2023, aunque esta Ley también habilitaba al Gobierno para que efectuara una evaluación de los resultados del impuesto y propusiera, en su caso, su mantenimiento o supresión más allá del año 2023.

A través del Real Decreto-ley 8/2023, y antes de disponer de los resultados recaudatorios correspondientes al segundo ejercicio de vigencia del ITSGF, se ha decidido optar por su mantenimiento. En concreto, se establece que se prorroga su aplicación “*en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica*”. Repárese que la norma no establece un plazo concreto de duración de la prórroga, por lo que no



puede descartarse que el ITSGF acabe resultando de aplicación durante varios años.

Respecto a la prórroga del ITSGF hay que advertir que algunas Comunidades Autónomas (CCAA) han adoptado medidas con la finalidad que dicha tributación acabe siendo asumida en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (IP). En este punto, nos remitimos a nuestro [Post Madrid-Novedades tributarias para 2023](#) y a nuestro [Post Cantabria-Novedades tributarias para 2024](#). Habrá que estar atentos a las medidas que puedan acabar adoptando el resto de CCAA.

Asimismo, también resulta relevante indicar que a través del Real Decreto-ley 8/2023 se ha introducido una modificación respecto a la tributación por el ITSGF por parte de los contribuyentes no residentes. En concreto, se modifica el artículo 3 apartado Nueve de la Ley 38/2022 para permitir que estos contribuyentes también puedan aplicar el mínimo exento de 700.000€ a efectos de la determinación de la base liquidable. Al igual que a los contribuyentes residentes, con esta modificación, se incrementa el umbral a partir del cual se deberá hacer frente a este gravamen situándose en 3.700.000€.

Asimismo, debe destacarse que dicha modificación resulta de aplicación con efectos retroactivos con lo que tiene incidencia respecto la declaración presentada el pasado mes julio en relación con el devengo del ITSGF producido el 31.12.2022. Para un mayor detalle sobre este punto nos remitimos al [Post | Nuevo mínimo exento para no residentes, donde se expone la posibilidad de obtener](#) una devolución del importe que se haya satisfecho en exceso con motivo de la no aplicación del mínimo exento de 700.000€.

Gravámenes temporales energético y de entidades de crédito

El Real Decreto-ley 8/2023 contempla la prórroga durante 2024 de los dos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito introducidos también por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Respecto a los indicados gravámenes se pueden consultar nuestros Legal Flash [Nuevo gravamen temporal a las empresas energéticas](#) y [Nuevo gravamen temporal a entidades de crédito](#).

Resulta un tanto sorprendente que se incluya la mención de que se produce la prórroga para 2024 de ambos gravámenes cuando, precisamente, en los artículos 1 y 2 de la Ley 38/2022, destinados a regular los indicados gravámenes, ya se contemplaba expresamente su vigencia durante 2023 y 2024. En los indicados preceptos también se establecía, adicionalmente, que en el último trimestre de 2024 el Gobierno realizaría un estudio de los resultados del gravamen, y evaluaría su mantenimiento con carácter permanente, dejando para 2023 exclusivamente la elaboración de un informe provisional correspondiente al primer ejercicio de aplicación del gravamen.

Parece que el gobierno ha considerado conveniente insistir en su mantenimiento durante el ejercicio 2024. No obstante, en la indicada disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 8/2023 se realizan las siguientes consideraciones programáticas:



- (a) A través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2024 se introducirá un incentivo que resultará de aplicación en el gravamen del sector energético para las inversiones estratégicas realizadas desde 1 de enero de 2024. Debemos esperar a ver la concreción de dicha medida si bien en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 8/2023 se indica que dichas inversiones estratégicas incluirán *el almacenamiento energético, nuevos combustibles renovables -como el biogás, el biometano o el hidrógeno verde- y sus posibles infraestructuras de red asociadas, así como inversiones asociadas a cadena de valor nacional y europea, para contribuir a la autonomía estratégica.*
- (b) Se revisará la naturaleza de ambos gravámenes, inicialmente configurados como prestaciones patrimoniales de carácter temporal y de naturaleza no tributaria, para su plena integración en el sistema tributario en el propio ejercicio 2024 y su inclusión en el Concierto Económico con el País Vasco y en el Convenio con Navarra.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Deducciones en el IRPF por obras para la mejora de eficiencia energética en viviendas

El Real Decreto-ley 8/2023 prorroga algunas medidas para favorecer la transición energética. Entre ellas, en el ámbito del IRPF, se prorroga para 2024 la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas. Esta deducción introducida inicialmente por el Real Decreto-ley 19/2021 fue objeto de prórroga mediante el Real Decreto-ley 18/2022 tal y como comentamos en nuestro [Legal Flash RDL 18/2022: medidas en los sectores eléctrico y del gas natural](#).

Recordemos que esta deducción en el IRPF tiene tres modalidades en función de las obras que se acometan. Así, se prevé una deducción del 20% (con una base máxima de deducción de 5.000 euros) para obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda. Si las obras mejoran en el consumo de energía primaria no renovable, la deducción es del 40% (con una base máxima de deducción de 7.500 euros). Finalmente, en los casos de edificios en los que se lleve a cabo una rehabilitación energética, la deducción es del 60% (con una base máxima de deducción de 5.000 euros). La norma detalla los conceptos deducibles y, con la prórroga, permite la inversión hasta 31 de diciembre de 2024 para las dos primeras modalidades y hasta 31 de diciembre de 2025 para la tercera. Esta ampliación de un año también se aplica a otros plazos previstos por la norma.

Presentación telemática de autoliquidaciones

Se ha modificado la redacción del apartado 5 del artículo 96 de la Ley del IRPF, relativo a la obligación de declarar en el IRPF, para incorporar una mención relativa a la posibilidad de establecer el carácter obligatorio de la presentación de la autoliquidación del IRPF por medios electrónicos. En este sentido el precepto establece que *“podrá establecerse la obligación de presentación por medios electrónicos siempre que la Administración tributaria asegure la atención personalizada a los contribuyentes que precisen de asistencia para el cumplimiento de su obligación”*.



Tal y como comentamos en nuestro [Post | Sobre la obligación de presentar el IRPF por medios telemáticos](#), el Tribunal Supremo, en una sentencia de 11 de julio de 2023 ([ECLI:ES:TS:2023:3295](#)) declaró nulos varios preceptos de la Orden HAC/277/2019 en los que se estableció la obligación aplicable a todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de presentar por medios electrónicos la declaración correspondiente al ejercicio 2018. El argumento determinante para dicha decisión del Tribunal Supremo fue la falta de una habilitación normativa para establecer a través de Orden Ministerial el carácter obligatorio de la presentación por medios electrónicos.

A través de la modificación del apartado 5 del artículo 96 de la Ley del IRPF se pretende otorgar la habilitación necesaria para poder imponer el carácter obligatorio a través de la Orden que apruebe el modelo de la autoliquidación del IRPF. En todo caso corresponderá a la Administración asegurar la atención personalizada a los contribuyentes que precisen asistencia en esta fase.

En este mismo sentido también se ha modificado el artículo 38 de la Ley del IP para incorporar la mención relativa a que podrá establecerse la obligación de presentación de la autoliquidación del IP por medios electrónicos y, en el ámbito del ITSGF, también se ha modificado el artículo 3 de la Ley 38/2022 para establecer que la presentación de la declaración se realizará por medios telemáticos.

Impuesto sobre Sociedades

Entre las medidas para la mejora de la eficiencia energética, el Real Decreto-ley 8/2023 prórroga para 2024 **la libertad de amortización en el IS en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables** creada por el Real Decreto-ley 18/2022. Las inversiones aptas para esta libertad de amortización son (i) inversiones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica y (ii) para inversiones en instalaciones para uso térmico de consumo propio, que utilicen (ambas) energías de fuentes renovables y que sustituyan instalaciones que utilicen energía de fuentes no renovables fósiles.

Esta norma tiene como principal peculiaridad que la libertad de amortización se debe aplicar en el mismo ejercicio en que entre en funcionamiento la inversión. En concreto, si la inversión entra en funcionamiento en 2023 (o en 2024), la libertad de amortización solo se podrá aplicar en los periodos impositivos que se inicien o concluyan en 2023 (o en 2024). Además, se sigue exigiendo el mantenimiento de plantilla para poder consolidar el incentivo fiscal.

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Desde la aprobación del [Real Decreto-ley 26/2021](#), el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) establece un doble sistema de cálculo de la base imponible del



IIVTNU: la modalidad de estimación objetiva y la modalidad de estimación directa. Sobre ello, puede consultar nuestro [Legal flash | Modificación de la Ley de Haciendas Locales para mantener la plusvalía municipal](#).

En la modalidad de estimación objetiva de la base imponible del IIVTNU para determinar el incremento de valor se debe aplicar al valor catastral del suelo un coeficiente que depende del número de años de generación del incremento de valor. El coeficiente aplicable sobre el valor del terreno debe ser el que corresponda de los aprobados por el correspondiente Ayuntamiento, sin que pueda exceder de ciertos límites. En concreto, para establecer estos límites, el Real Decreto-ley 26/2021 estableció una tabla de coeficientes máximos —que no era lineal, sino que pretendía tener en consideración las fluctuaciones del mercado para acercar el impuesto a la realidad—.

Dado que dicha tabla de coeficientes máximos debe actualizarse anualmente, según dispone el artículo 107.4 del TRLHL, mediante el Real Decreto-ley 8/2023 se aprueba la tabla de coeficientes máximos aplicables desde 1.1.2024.

A estos efectos, se comparan a continuación **las tablas de coeficientes vigente para el año 2023 y la aprobada para el año 2024** (indicando las reducciones de coeficientes en coral):

Periodo de generación	Coeficiente 2023	Coeficiente 2024
Inferior a 1 año	0,15	0,15
1 año	0,15	0,15
2 años	0,14	0,14
3 años	0,15	0,14
4 años	0,17	0,16
5 años	0,18	0,18
6 años	0,19	0,19
7 años	0,18	0,20
8 años	0,15	0,19
9 años	0,12	0,15
10 años	0,10	0,12
11 años	0,09	0,10
12 años	0,09	0,09
13 años	0,09	0,09
14 años	0,09	0,09
15 años	0,10	0,09
16 años	0,13	0,10
17 años	0,17	0,13
18 años	0,23	0,17
19 años	0,29	0,23
Igual o superior a 20 años	0,45	0,40



Resulta significativa la rebaja del último tramo de la escala, que conlleva que la transmisión de un edificio realizada a partir de 1 de enero de 2024 tenga una menor carga impositiva que si la venta se produce antes de finalizar el año.

Por lo demás, aunque los ayuntamientos deberían adaptar las ordenanzas fiscales a esta nueva tabla de coeficientes máximos es habitual encontrar supuestos en los que se prevé en la ordenanza fiscal la aplicación automática de los coeficientes previstos por la normativa estatal, evitando el problema de tener que adaptar de forma precipitada la ordenanza fiscal. En este sentido, caso en el que el Ayuntamiento no haya previsto esta “indexación” a la normativa estatal, los coeficientes de la Ordenanza fiscal que excedan de los previstos por el Real Decreto-ley 8/2023 no serían aplicables (serían aplicables los marcados en coral en la tabla).

Extensión de otras medidas fiscales para paliar la crisis energética y la inflación

Tipo impositivo del Impuesto especial sobre la Electricidad

Con la aprobación del Real Decreto-ley 8/2023 **se extiende temporalmente la aplicación de un tipo impositivo reducido (inferior al tipo impositivo previo del 5,113%) en el IEE**. Desde el 16.9.2021, con la aprobación del Real Decreto-ley 17/2021, y hasta el 31.12.2023 el tipo impositivo reducido aplicable ha sido del 0,5%.

El Real Decreto-ley 8/2023 aprueba dos tipos impositivos superiores al 0,5% (pero inferiores al tipo impositivo previo del 5,113%) que resultarán de aplicación en dos periodos. En concreto, **desde el 1.1.2024 y hasta el 31.3.2024** el tipo impositivo aplicable será el **2,5%**, mientras que desde el **1.4.2024 y hasta el 30.6.2024** se fija un tipo impositivo del **3,8%**.

Se mantienen los límites mínimos de tributación que ya estaban previstas en el Real Decreto-ley 17/2021.

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

Con el Real Decreto-ley 8/2023 se aprueba una **recuperación gradual del IVPEE**; impuesto que quedó suspendido temporalmente en el ejercicio 2021, con la aprobación del [Real Decreto-ley 12/2021](#). Dicha suspensión temporal se ha ido alargando hasta el 31.12.2023.

La base imponible de este impuesto durante el año 2024 estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, minorada en la mitad de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema en el primer trimestre de 2024 y en la cuarta parte de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema en el segundo trimestre de 2024.

La regulación sobre la cuantificación de los pagos fraccionados de los cuatro trimestres de 2024



CUATRECASAS

toma en cuenta la minoración de la mitad y cuarta parte de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el primer y segundo trimestre respectivamente.

IVA en el gas natural, briquetas, pellets procedentes de la biomasa y madera para leña

Mediante el Real Decreto-ley 8/2023 se prorroga la vigencia temporal —cuya finalización estaba prevista para el 31.12.2023— de la aplicación de un tipo reducido en el IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña.

En concreto, se extiende **hasta 31.3.2024** la aplicación del **tipo reducido en el IVA de las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural**. Hasta el 31.12.2023 el tipo reducido aplicable a estas operaciones ha sido del 5%, elevándose mediante el Real Decreto-ley al **10%** para aquellas que se devenguen **entre 1.1.2024 y 31.3.2024**.

Por otra parte, el Real Decreto-ley 8/2023 también establece que, **a partir de 1.1.2024 y hasta el 30.6.2024**, resultará de aplicación **el tipo reducido del 10% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y “pellets” procedentes de la biomasa y a la madera para leña**. Al igual que en el caso anterior, el tipo reducido aplicable para estas entregas hasta el 31.12.2023 ha sido del 5%.

Recordemos que ambas medidas se aprobaron inicialmente por el [Real Decreto-ley 17/2022](#) que preveía una vigencia temporal inicial hasta el 31.12.2022 — y que fue objeto de análisis en nuestro [Legal flash | RDL 17/2022: medidas urgentes en el ámbito de la energía—](#). Con posterioridad se extendió la aplicación de esta medida hasta el 31.12.2023, por el [Real Decreto-ley 20/2022](#), como se comentó en nuestro [post | Novedades fiscales del Real Decreto-ley 20/2022](#).

IVA en energía eléctrica

El Real Decreto-ley 8/2023 prorroga la vigencia temporal —cuya finalización estaba prevista para el 31.12.2023— **hasta el 31.12.2024** de la aplicación de un tipo reducido en el IVA —elevándose del 5% al **10%**— a las **entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica** efectuadas a favor de:

- (a) Titulares de **contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW**, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.
- (b) Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del **bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social**, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.



La vigencia de esta medida, aprobada por el [Real Decreto-ley 11/2022](#), de 25 de junio, finalizaba inicialmente el 31.12.2022, como se comentó en nuestro [Post | Prórroga de las reducciones fiscales a la electricidad](#). Sin embargo, sus efectos temporales se extendieron hasta 31.12.2023 mediante el [Real Decreto-ley 20/2022](#), cuestión que fue objeto de comentario en nuestro [post | Novedades fiscales del Real Decreto-ley 20/2022](#).

IVA en determinados productos alimentarios

El Real Decreto-ley 8/2023 prorroga la vigencia temporal **hasta el 30.6.2024** de los tipos reducidos en el IVA (del 5% y del 0%) de determinados productos alimentarios para hacer frente a la inflación. En concreto, se mantiene la aplicación del tipo impositivo del IVA: (i) **del 5%** (en lugar del 10%) a los **aceites de olivas y de semillas y pastas alimenticias** y (ii) **del 0%** (en lugar del 4%) a los **productos básicos de alimentación** —tales como el **pan común**, las **harinas panificables**, los **quesos**, los **huevos**, las **frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales** que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y disposiciones de desarrollo—. A su vez, el **tipo de recargo de equivalencia de los citados productos** se mantiene en el 0,625% y 0%, respectivamente.

Ambos tipos reducidos se aprobaron inicialmente mediante el [Real Decreto-ley 20/2022](#), con efectos temporales **desde el 1.1.2023 hasta el 30.6.2023**. Sin embargo, se extendió la vigencia temporal de estos tipos impositivos reducidos **hasta el 31.12.2023** con el [Real Decreto-ley 5/2023](#), como se comentó en nuestro [post | IVA en determinados productos alimenticios](#).

Modificaciones relativas al Régimen Económico y Fiscal de Canarias

El Real Decreto-ley 8/2023 acaba con la tradicional necesidad de modificar las fechas de vigencia tanto de la Reserva para Inversiones en Canarias como de la Zona Especial Canaria, reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (“Ley 19/1994”). Recordemos que estos incentivos fiscales están sometidos a supervisión comunitaria y el legislador español incluía en la Ley 19/1994 la fecha máxima de vigencia, según la autorización vigente en cada momento. Esta forma de actuar suponía la necesidad de modificar la Ley 19/1994 con cada nueva autorización o prórroga. En muchas ocasiones, la nueva autorización modificaba el alcance material del régimen, por lo que las modificaciones tenían un contenido propio, más allá de una mera modificación de fechas. Sin embargo, parece que el régimen vigente se va a mantener lo que justifica cambiar la referencia temporal.

Así, con la última revisión de la Comisión, se ha dejado de incluir una referencia a una fecha concreta para referirse a la vigencia de la normativa que permite la existencia de estos incentivos (el Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, también conocido como Reglamento General de Exención por Categorías o norma que lo sustituya), evitando tener que ir modificando la Ley 19/1994 periódicamente y despejando las dudas de los operadores jurídicos sobre si se iba a ampliar el



plazo en un determinado momento.

En resumen, el Real Decreto-ley 8/2023 no introduce una modificación de carácter sustantivo (la prórroga del régimen que supone eliminar las fechas límites previstas antes de esta norma era prácticamente un acto debido, una vez revisado por la Comisión), sino que pretende simplificar el contenido de la Ley 19/1994, evitando modificaciones menores que únicamente podían generar inseguridad jurídica a los beneficiarios del régimen.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2023 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

