

pueden ser aplicables por las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio.

Por último, cabe destacar la modificación del **Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, que tiene como objetivo la adecuación de la normativa interna al ordenamiento comunitario con el fin de que los residentes en Estados miembros de la Unión Europea o de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación no necesiten nombrar representantes en España ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por el citado impuesto.

2.3.3. DECRETO FORAL 10/2023, de 24 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan reglamentariamente los incentivos fiscales para el fomento de la cultura. (BOB 26/01/2023)

En primer lugar se desarrolla la deducción por inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales determinando los requisitos para su aplicación respecto de la información a incluir en los títulos de crédito de la obra y de la cesión del uso del material gráfico y audiovisual para su uso no comercial y exclusivo para la promoción del territorio, y se establece que, entre los órganos competentes para la emisión del certificado cultural.

Se regula el procedimiento para solicitar la calificación de obra difícil en el caso de obras que por su temática o por otras cuestiones inherentes a la producción encuentren dificultades para introducirse en el mercado. No obstante, se dispone que dicha solicitud no será necesaria cuando la Administración tributaria haya publicado, a través de criterios administrativos o de consultas tributarias escritas, directrices específicas que determinen la calificación de difícil de la obra en cuestión, calificación donde tienen acomodo, entre otras, las obras dirigidas por mujeres.

En cuanto a la deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, se establecen los datos que deben aportarse para obtener el certificado necesario para su aplicación, cuya emisión corresponderá al departamento con competencia en materia de cultura en la Diputación Foral de Bizkaia.

Adicionalmente, respecto de la deducción por la participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, se establece el plazo, aplicable para el caso de obras audiovisuales o para el de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, para formalizar el contrato de financiación, debiendo tener lugar antes del inicio de la fase de producción o antes de que tenga lugar la primera función, en el caso de espectáculos en vivo, o dentro de los seis primeros meses desde dicho inicio o desde que tuvo lugar la primera función.

Por último, se introduce una nueva disposición transitoria quinta en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que recoge el régimen transitorio aplicable a los nuevos incentivos y un régimen transitorio para los gastos de reproducción efectuados con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen de incentivación, de tal manera que los contribuyentes podrán aplicar asimismo la nueva deducción respecto de los gastos efectuados con anterioridad al comienzo de la fase de producción, siempre y cuando dicha fase se haya iniciado a partir del primer día del primer periodo impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2023.

En cuanto a la deducción por la participación en la financiación de obras audiovisuales, la disposición transitoria establece que el plazo de 6 meses para la formalización del contrato de financiación comenzará a contarse desde el primer día del primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2023 cuando la producción de la obra audiovisual no hubiera concluido a dicha fecha o la última función, en caso de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, no se hubiera celebrado.

2.3.4. Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. (BOE 04/04/2023)

Mediante la presente se introducen nuevos impuestos como concertados dentro del Concierto Económico entre el Estado y País Vasco. Les remitimos a lo comentado en el apartado 2.1.4. de la presente Circular.

2.3.5. ORDEN FORAL 127/2023, de 4 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación»; y el modelo A22 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias (BOB 13/04/2023)

Al igual que en Gipuzkoa (Apartado 2.2.3.) Bizkaia aprueba sus propios modelos y plazos para la presentación de este nuevo Impuesto, resultado de la concertación del mismo por parte de los Territorios Históricos comentada.

No hay diferencias en cuanto al hecho imponible, plazos, modelos etc, simplemente el plazo para presentar el Impuesto correspondiente a Marzo y Abril se establece en el día 25/05/2023.

2.3.6. Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. (BOE 04/04/2023)

Mediante la presente se introducen nuevos impuestos como concertados dentro del Concierto Económico entre el Estado y País Vasco. Les remitimos a lo comentado en el apartado 2.1.4. de la presente Circular.

3. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

3.1 Sentencias y Resoluciones de los Tribunales. Síntesis.

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
STJUE (C-247/2001)	8.12.2022	UNIÓN EUROPEA. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Obligaciones formales. Facturación: omisión de la mención "inversión del sujeto pasivo". En caso de falta de tal mención el adquirente final no ha sido designado válidamente como deudor del IVA. Imposibilidad de rectificación retroactiva. La omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» (artículo 226, punto II bis, de la Directiva 2006/112), no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega. el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara: 1) El artículo 42, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, en relación con el artículo 197, apartado I, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación triangular, el adquirente final no ha sido válidamente designado como deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de que la factura emitida por el adquirente intermedio no contenga la mención «inversión del sujeto pasivo», prevista en el artículo 226, punto II bis, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada. 2) El artículo 226, punto II bis, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, debe interpretarse en el sentido de que la omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» exigida por esa disposición no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega. www.bitopusciiss.ciss.es .
STS (Rec 2059/2020)	12.01.2023	INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base Imponible. Ganancias Patrimoniales, Sujeción al tributo de los intereses de demora que la Administración abona al contribuyente derivados de una devolución de ingresos indebidos.

Los intereses de demora que nos interesan (los abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de una declaración judicial), tienen carácter indemnizatorio, puesto que tienen por objeto resarcir al acreedor (en este caso, los contribuyentes) por los daños y perjuicios derivados de haber tenido que realizar un ingreso que los tribunales han declarado indebido. Estos intereses, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.1 LIRPF tienen la consideración de ganancias patrimoniales. Son indemnizaciones que se satisfacen por daños sobre derechos de contenido económico, de los cuales existen otras manifestaciones como es el caso de los intereses que se perciben como consecuencia en el retraso del abono del justiprecio de una expropiación. No creemos que la solución deba ser diferente para el supuesto que ahora importa, por mucho que la propia administración tributaria sea causante de la lesión de los derechos económicos del contribuyente, concretados en la realización de un ingreso que posteriormente, por decisión judicial, se confirma que es indebido. Legalmente no está previsto nada al respecto. Dando un paso más ¿Qué tratamiento habría que dar en el IRPF a los intereses de demora percibidos como consecuencia de un ingreso indebido realizado en una Comunidad Autónoma, por una actuación no conforme a derecho de su administración tributaria, o en una Entidad Local, igualmente por una actuación no conforme a derecho de su administración tributaria? En este caso la administración tributaria causante no es la estatal, por tanto ¿esta vez, sí sería procedente gravar tales intereses por demora como ganancia patrimonial? ¿Por el contrario cuando la administración tributaria causante fuera la estatal, no procedería gravarlos? Ese diferente trato, desde el punto de vista de este Tribunal, no se deriva de la legislación vigente. Para que ello fuera así, sería precisa una declaración legal expresa. Tanto en un caso como en el otro, la capacidad económica que se pone de manifiesto es la misma, de hecho, ni una ni otra se declaran no sujetas ni tampoco exentas en el IRPF. El legislador guarda silencio para ambas indemnizaciones. En otros casos, sin embargo, las indemnizaciones sí merecen la atención del legislador, para considerarlas exentas, como hemos podido ver, pero no es este el caso. (...) Por todo lo dicho, fijamos la siguiente doctrina en relación con la cuestión con interés casacional: **«los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, b) LIRPF, interpretado a sensu contrario».** www.aedaf.es

STSJ C.Valenciana (Rec 277/2022) 28.09.2022. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base Imponible. Cálculo de la diferencia de valor de adquisición y transmisión de varios inmuebles donados por el recurrente y su esposa a sus hijos. Al tratarse de una donación, hay que acudir al apartado 5 del artículo 33 de la LIRPF que, en su letra c), establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades. Entiende esta Sala que la interpretación sistemática y lógica del referido precepto debe llevarnos a concluir que la LIRPF excluye del concepto de pérdida patrimonial la mera alteración patrimonial, pues toda transmisión lucrativa lo es, siendo sin embargo pérdida patrimonial la alteración de valor que el patrimonio hubiera sufrido durante la permanencia de los bienes donados en el patrimonio del donante y que aflora cuando los mismos salen del patrimonio, de forma que cuando en unidad de acto se transmite unos bienes, a título oneroso o gratuito, a efectos del IRPF deberá calcularse la variación que ha sufrido el patrimonio del transmitente, tanto si se ha producido una ganancia como una pérdida. El referido artículo 20 de la Ley 44/1978 establecía que "no son disminuciones patrimoniales las debidas ... a liberalidades del sujeto pasivo", refiriéndose dicho precepto a la pérdida de patrimonio propiamente dicha, pero no a la pérdida fiscal, es decir, se refiere a la pérdida económica del bien producida por su salida del patrimonio, pero no a la pérdida fiscal que se produce por la diferencia entre el coste de adquisición y el valor de donación. Cuando el artículo 33.5 de la Ley del IRPF y sus predecesoras utilizan la palabra "debidas" al excluir determinados supuestos de pérdidas patrimoniales, tales como las debidas al consumo, las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades y las debidas a pérdidas en el juego, **se refiere a la pérdida patrimonial pero no a la pérdida fiscal**, y de llegar a una conclusión distinta nos llevaría a alejarnos de interpretación sistemática de los artículos 34, 35 y 36 de Ley del IRPF, en los que se establece la manera de calcular las ganancias o pérdidas patrimoniales en las transmisiones onerosas y lucrativas(no distinguiendo entre mortis causa o inter vivos). Por último consideramos que **sería manifiestamente contrario a los principios de equidad y capacidad contributiva hacer tributar por las ganancias puestas de manifiesto en una transmisión lucrativa, pero, en cambio, no permitir las pérdidas que se puedan generar por este tipo de transmisiones.** Todo ello debe llevarnos a estimar el recurso anulando la liquidación recurrida. www.aedaf.es

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Repercusión del impuesto. Sujeto Pasivo. Inversión. Entregas de inmuebles en ejecución de garantías. Una entidad, adquiere diversas fincas con cargas hipotecarias y anotaciones de embargo por las que se le repercute el impuesto, cuotas que deduce en su liquidación del impuesto. En la escritura de transmisión se estipula que: - las fincas se adquieren libres de cualesquiera Cargas y Gravámenes, libres de cualesquiera multas o sanciones administrativas o de cualquier otra índole, libres de afecciones y residuos o contaminación de cualquier tipo, sin ningún tipo restos arqueológicos, libres de cualesquiera arrendatarios, ocupantes o precaristas y al corriente en el pago de todo tipo de tributos. Contribuciones, gastos y arbitrios locales, autonómicos y/o estatales, inclusive gastos de urbanización; - hacen constar expresamente que las cargas y gravámenes de las fincas, han sido canceladas previamente ante el notario y/o se ha procedido a efectuar la correspondiente retención del precio de compraventa al efecto de su cancelación posterior por el Comprador; y - manifiesta el vendedor y garantiza que los pagos que se efectúan en virtud de la escritura a terceros por cuenta del Vendedor se realizan para la cancelación de cargas de las Fincas. **Analizada la operación por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE), aprecia que existe una repercusión indebida.** En esta transmisión, se retiene al comprador parte del precio para cancelar las cargas, por lo que a juicio de la Administración, existe el pago de una contraprestación por el adquirente que se vincula necesariamente a la extinción del préstamo hipotecario, dándose las condiciones para aplicar la inversión del sujeto pasivo (LIVA art.84.Uno.2º.e). Iniciada la controversia entre partes, el contribuyente basa su interpretación de la regla de la inversión del sujeto pasivo en lo dispuesto en TEAC 22-1-15 , y entiende que la interpretación que hace la UGGE, basada en DGT CV 24-4-13, no se ajusta a derecho y es contraria a la interpretación que de estas operaciones ya ha manifestado el TEAC. **El TEAC en su resolución acoge las alegaciones del contribuyente,** y anula las liquidaciones de la UGGE en base a los siguientes razonamientos: **1. De las cláusulas contractuales, no se concluye que las fincas se adquieran a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente; este no se subroga en la posición deudora original. 2. En este supuesto no nos encontramos ante la ejecución de una garantía, elemento esencial para aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en LIVA.84.Uno.2º.e. 3. La interpretación de la Administración es además contraria a los principios que rigen la aplicación del derecho comunitario , en tanto que los supuestos que pueden englobarse en la regla de inversión del sujeto pasivo no pueden extenderse más allá de los términos recogidos por el precepto de la Directiva que regula esta materia (Dir 2006/112/CE art.199), máxime cuando de la actuación administrativa en aplicación de la norma interna pueden ocasionarse perjuicios económicos para el obligado tributario.** www.lefebvre.es

3.2 Criterios de la Dirección General de Tributos y de las Haciendas Forales. Síntesis.

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
DGT (V2245-22)	26.10.2022.	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Facturas. Anulación. El consultante ha expedido una factura y posteriormente ha detectado un error en el destinatario de la factura. Si es correcto expedir una factura completa de abono para anular la factura expedida. Debe señalarse que es causa de rectificación de las facturas la consignación errónea de cualquier dato o requisito obligatorio que se consigne en las mismas, como pudiera ser el caso de los datos de identificación del destinatario como sucede en la factura a la que se refiere el escrito de consulta. Por tanto, en caso de que se haya consignado de manera incorrecta la identificación del destinatario de la factura, el consultante deberá expedir una factura rectificativa que deberá constar en serie específica de factura. "No obstante, lo anterior, este Centro directivo, para dar cobertura a una práctica comercial y administrativa generalizada ha permitido que la rectificación se articule mediante la emisión de dos facturas diferentes; una con signo negativo, incluso por el importe total de la factura previamente expedida; otra posterior que rectifica la inicial que se anula con la factura anterior y que contiene la información correcta correspondiente a la factura inicial después de efectuar su rectificación. Este supuesto excepcional, que fue incorporado a la doctrina administrativa, entre otras en las consultas vinculantes de 12 de diciembre del 2006 y de 4 de abril de 2016, con números V2474-D6 y V1387-16, debe ser matizado, puesto que el reglamento de facturación prevé la emisión de una única factura rectificativa, salvo que la factura rectificativa, sea a su vez, objeto de una nueva rectificación. De esta forma, cuando el procedimiento de rectificación de una factura se realice mediante la emisión de dos facturas en los términos previstos en el párrafo anterior, deberá considerarse como factura ordinaria la primera que se expida con signo negativo, incluso por el importe total de la factura previamente expedida, y como rectificativa la que se expida conteniendo

correctamente los datos que se documentan en la misma tras la rectificación.”. Además, este Centro directivo ha manifestado en su contestación vinculante número V0611-II, de 11 de marzo de 2011, que la existencia de causas tasadas, que motivan la obligación de expedir una factura rectificativa, no impide que voluntariamente se puedan rectificar las facturas previamente expedidas, cuando se trate de una causa justificada y siempre que dicha práctica permita garantizar la correspondiente comprobación por parte de la Administración tributaria, si bien, en estos casos de modificación voluntaria de una factura previamente expedida no se estará ante la expedición de una factura rectificativa, en los términos y con los requisitos contenidos en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, pues de acuerdo con el apartado 6 del mencionado precepto, **sólo las facturas que deban ser objeto de rectificación obligatoria por las causas previstas en los apartados 1 y 2 del mencionado artículo 15, son las que tienen la consideración de facturas rectificativas.** Por tanto, en el supuesto de que no concurren las causas de rectificación obligatoria de una factura, contenidas en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del mencionado Reglamento, como podía suceder **en casos en los que se expida una factura erróneamente por una operación que nunca llegó a realizarse, y procede su anulación, se está ante un supuesto de sustitución de aquella factura por otra que la anula, que en ningún caso tendrá el carácter de factura rectificativa.** www.aeat.es

HFBizkaia

17.05.2022

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Venta de inmuebles destinados al arrendamiento por una sociedad patrimonial. Cómputo de amortizaciones. De cara a calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades patrimoniales deben partir del resultado contable, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y en las disposiciones que lo desarrollan. Adicionalmente, según lo previsto en el artículo 40 de la NFIS, las sociedades patrimoniales han de valorar sus elementos patrimoniales de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio, sin perjuicio de las correcciones valorativas que deban efectuar sobre ellos. Con lo que contablemente, en operaciones de transmisión de inmuebles, se obtendrá una pérdida o ganancia por la diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, siendo este último el resultado de la diferencia entre su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas. En definitiva, las sociedades patrimoniales deberán valorar sus elementos patrimoniales de acuerdo a los criterios establecidos en el Código de Comercio, sin perjuicio de las correcciones valorativas que tengan que efectuar sobre los mismos. **En este sentido, la amortización acumulada a tener en cuenta para calcular el valor neto contable del bien deberá ser la efectivamente contabilizada como gasto, tal y como se indica en el artículo 40 de la NFIS, pese a que en el momento del cómputo de los ingresos derivados de la cesión de los inmuebles dicho gasto no resultó deducible en la misma cuantía, por incluirse el mismo en el importe equivalente al 20 por 100 o 30 por 100 de los ingresos íntegros, respectivamente.** Asimismo, se podrá deducir de la renta derivada de la transmisión de un inmueble el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización de balances (desde 2013), hasta el límite de dicha renta, calculada en los términos establecidos en este artículo 40.9 de la NFIS y en sus disposiciones de desarrollo. www.bitopusciiss.ciss.es.

HFGipuzkoa

17.10.2022

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Gipuzkoa. Rendimientos del trabajo. Tratamiento fiscal de la jubilación demorada. Desde este año 2022, para las personas que demoren su jubilación, la seguridad social ha generado un nuevo complemento que ha denominado **jubilación demorada**. Al acceder a la jubilación demorada, se reconoce un derecho a un complemento económico de cuantía variable según los años de demora y que puede percibirse como un porcentaje adicional mensual (complemento de demora) o como una cantidad a tanto alzado (cantidad que se percibe como pago único). La Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones, que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2022 entre otras medidas, ofrece mejores beneficios a las personas que opten por demorar su jubilación. En términos generales, cabe señalar que la jubilación voluntaria demorada es la posibilidad reconocida a las personas trabajadoras (por cuenta propia o ajena) de que, una vez cumplida la edad ordinaria de jubilación prolonguen su vida laboral, por lo que podrán acceder a una serie de beneficios en su futura pensión de jubilación. Desde el 1 de enero de 2022, se sustituye el porcentaje adicional en función de los años de cotización acreditados por un complemento económico. De esta forma, cuando se acceda a la pensión de jubilación a una edad superior a la establecida en cada momento por la normativa de la Seguridad Social y siempre que al cumplir esta

edad se hubiera reunido el período mínimo de cotización exigido, se reconocerá al interesado por cada año completo cotizado que transcurra desde que reunió los requisitos para acceder a esta pensión, un complemento económico que se abonará de alguna de las siguientes maneras, a elección del interesado. **Examinada la normativa expuesta, cabe concluir que, a efectos fiscales, el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.** La presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por el consultante en su escrito. La existencia de otras circunstancias previas o posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito puede tener influencia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que su concurrencia podría alterar el juicio al que se haya llegado en la contestación. www.bitopusciiss.ciiss.es.

DGT (V2223-22) 25.10.2022.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rendimientos de trabajo. Teletrabajo. Rendimientos en el extranjero. El consultante, nacional español y residente en España, indica que va a teletrabajar (trabajo por cuenta ajena) para una empresa no residente en España (una empresa residente en Holanda), sin que sea necesaria su presencia física en el centro de trabajo holandés. Tratamiento fiscal de los rendimientos del trabajo obtenidos: si la empresa puede practicar retenciones en favor de la Hacienda holandesa o si debe practicarlas en favor de la Hacienda española o no debe hacer retenciones. Para el primer caso, saber si esas retenciones ingresadas en la Hacienda de Holanda pueden ser compensadas en la declaración de la renta en España. De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, el consultante es residente fiscal en España y va a teletrabajar por cuenta ajena para una empresa residente Holanda, sin que se requiera su presencia física en el centro de trabajo en Holanda. De acuerdo con esto, se parte de la premisa de que el consultante es residente fiscal en España para responder a la cuestión planteada. Dado que se trata de rentas derivadas del trabajo prestado por el consultante, residente en España, para una empresa con sede en Holanda, habrá que estar a lo que establezca el Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (B.O.E. de 16 de octubre de 1972) que, en su artículo 16. Por lo tanto, **las rentas del trabajo dependiente derivadas de realizar teletrabajo, desde un domicilio privado en España, aunque los frutos de dicho trabajo sean para una empresa holandesa y siendo el consultante considerado residente fiscal en España, al ejercer el empleo en España, solamente tributarán en España.** Por tanto, además de tratarse de una renta sujeta a retención a cuenta del IRPF (como lo son los rendimientos del trabajo), la práctica de las retenciones exige la existencia de un obligado a retener. En relación con este segundo requisito, de acuerdo con el citado artículo 76 del RIRPF, **al tratarse, en el presente caso, de una entidad no residente en territorio español (la sociedad residente en Holanda), dicha entidad tendrá obligación de retener si opera en territorio español por medio de un establecimiento permanente o en caso de que actúe sin establecimiento permanente únicamente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfaga o de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** (rentas que se deriven de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente). www.aeat.es

4. CONVIENE RECORDAR

4.1. Obligaciones contables derivadas del acogimiento de las operaciones de reestructuración al Régimen especial

No resultará de aplicación la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero (Modelo 720) cuando sean titulares PERSONAS

JURIDICAS y demás entidades residentes, así como E.P. de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

Esta exoneración resulta extensible a las personas físicas apoderadas o autorizadas, cuando la persona jurídica residente en España tenga la citada cuenta correctamente registrada e identificada en su contabilidad.

Asimismo, la exoneración por contabilización resultará aplicable al resto de bienes y derechos depositados o situados en el extranjero, cuando se cumpla el requisito de contabilización.

A los efectos expuestos, la contabilización ha de entenderse en sentido amplio, siendo válido que se registren en los documentos contables accesorios siempre que sean congruentes con las cuentas anuales y den consistencia a las mismas. En todo caso, de la misma, se debe poder extraer, con suficiencia y de manera indubitada la información de la existencia del bien o derecho en el extranjero.

Recomendación: legalizar siempre el soporte contable en el Registro Mercantil.

4.2. El plazo para legalizar los Libros Obligatorios de Contabilidad.

El plazo para legalizar los libros obligatorios de contabilidad es de CUATRO meses desde la fecha de cierre del ejercicio social (30 de abril para ejercicios coincidentes con el año natural), siendo el soporte para legalizar los libros electrónico y que debe presentarse por vía telemática.

Con carácter general los libros a legalizar son el Libro Diario, Libro de Inventario y Cuentas Anuales, Libro de Actas, Libro Registro de Acciones Nominativas (S.A) o Libro Registro de Socios (S.R.L.), y Libro Registro de Contratos (Sociedades Unipersonales).

4.3. El plazo para formular las Cuentas Anuales.

Los administradores de las sociedades están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.

Las cuentas anuales y el informe de gestión, incluido cuando proceda, el estado de información no financiera, deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

La formulación deberá realizarse por norma general antes del 31 de marzo de cada ejercicio.

4.4. Extensión de la moratoria contable.

La normativa mercantil dispone que las sociedades de capital deben de disolverse cuando presentan pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

Sin embargo, para evitar que las pérdidas derivadas del COVID-19 dejaran a muchas entidades en situación irregular, se aprobó una norma que dejaba en suspenso dicha causa de disolución y establecía que las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 no se tenían en cuenta a estos efectos.

Y ahora, mediante RDL 20/2022, esta "moratoria contable" se prorroga por tres años más, al señalar que las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 no se tendrán en cuenta para

analizar si concurre o no esta causa de disolución hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024 (esto es, durante los ejercicios 2022, 2023 y 2024).

Por lo tanto, se busca conceder un margen de tiempo adicional para que aquellas entidades “viables” que están pasando por mayores dificultades puedan restablecer su equilibrio patrimonial.

	Sin la moratoria contable	Con la moratoria contable
Capital social	80.000€	80.000€
Pérdidas 2020	-20.000€	-20.000€
Pérdidas 2021	-30.000€	-30.000€
P.Neto computable	30.000€	80.000€
¿Causa de disolución?	Sí (30.000€<50%x80.000€)	No (80.000€>50%x80.000€)

Es conveniente especificar en sus cuentas anuales – en la memoria - que se ha acogido a estas medidas, haciendo mención al artículo 65 del RDL 20/2022, de 27 de diciembre, sobre moratoria contable.

4.5. Prohibición de realizar pagos y cobros en efectivo de más de 1.000 euros.

Desde el 11.7.21 se redujo de 2.500 a 1.000 euros el importe permitido de los pagos en efectivo a realizar a profesionales y/o empresarios. En límite es por operación, sin que puedan producirse desgloses artificiales.

Dadas las graves consecuencias del incumplimiento de esta prohibición, les pedimos que consulten con su asesor fiscal, dentro de nuestra Asesoría, si tienen dudas sobre la misma.

El límite asciende a 10.000 euros en el supuesto de las personas físicas particulares con domicilio fiscal fuera de España.

4.6. Certificados para evitar retenciones.

Los arrendadores de inmuebles que ejerzan actividades clasificadas en el epígrafe 861 del IAE podrán solicitar a la Administración Tributaria un certificado de exención de retención cuando el valor catastral de los inmuebles objeto de arrendamiento supere los 601.102,10 euros.

En las operaciones con entidades no residentes, en las que no proceda la aplicación de retención sobre las rentas pagadas por tratarse de rentas exentas en virtud de una disposición del correspondiente Convenio de Doble Imposición, deberá acreditarse la residencia fiscal mediante el oportuno certificado de residencia en el sentido del Convenio, expedido por la autoridad fiscal competente.

5. FLASHES TRIBUTARIOS ⁽²⁾

5.1. ISD/IRPF.- Aportación de la vivienda a la sociedad de gananciales. Tributará por ISD como una donación, si fuera gratuita; de ser onerosa por fijar contraprestación bien simultáneamente, o bien mediante el reconocimiento de un derecho de crédito a favor del aportante, que deberá ser liquidado en el momento en el que se disuelva la sociedad, tributa por ITP/ADJ. (Consulta 119-22 HFB)

5.2. IVA.- Diferencia entre servicio de enseñanza prestado a través de una vía electrónica, susceptible de exención, y servicio prestado por vía electrónica, no susceptible de exención. (Consulta 123-22 HFB).

5.3. IS.- No puede ejercitarse la opción de compensar bases imponibles negativas cuando la presentación de la autoliquidación se realiza fuera de plazo con requerimiento previo. (OJA Álava 21-2-20).

- 5.4. IS.-** El hecho de que una sociedad dedicada a la transformación de locales en trasteros mediante la subcontratación de gremios continúe de manera continuada en el tiempo puede suponer la realización de actividad económica a efectos de no considerarse patrimonial (Consulta HFB 17-5-22).
- 5.5. IVA.-** El contrato de venta y arrendamiento financiero puede servir como sustituto de la factura no emitida (TJUE, Sala 7ª, de 29-9-22, C-235/2021).
- 5.6. IVA.-** La omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega.(TJUE, Sala 8ª, S, -12-22, C-247/2021).
- 5.7. Prescripción.-** Habiendo prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en lo relativo al 1º, 2º y 3º trimestre al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo para presentar las correspondientes autoliquidaciones trimestrales y no tener el modelo 390 virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción, procede la anulación de la liquidación impugnada (TEAFBI, R, 26-1-22, Rec. 125/2021).
- 5.8. Impuesto Envases Plástico No Reutilizable.-** Las cápsulas de café no están sujetas al Impuesto al eliminarse conjuntamente con el café usado (DGT V0010-23, 5-1-23).
- 5.9. IRPF.-** Son deducibles en IRPF los gastos de decoración y acondicionamiento de las viviendas destinadas al alquiler turístico. (TSJPV S 65/2022, 17-2-22, Rec. 1141/2020).
- 5.10. IS.-** El hecho de que la duración de un ejercicio social sea inferior a doce meses, no afecta al cálculo de la reserva de capitalización.(DGT CV 29-11-22).
- 5.11. IVA.-** La explotación de un “coliving” no está exenta de IVA al conllevar la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera (DGT V2607-22 de 22-12-22).
- 5.12. ISD.-** La disolución del matrimonio mediante divorcio implica la extinción del vínculo matrimonial en todos los ámbitos, incluido el tributario. (TEAC RF 08/23 1-1-23).
- 5.13. IVA.-** La cesión de espacios reservados de un local de hostelería a cambio de contraprestación independiente no es una actividad accesoria a la principal de restauración a efectos de IVA y tributa a tipo general. (DGT V2664-22 de 29-12-22).
- 5.14. ADUANAS.-** La garantía consignada en el DUA de importación consignada por el representante aduanero directo sólo responde de las deudas generadas hasta al levante de las mercancías (TS, Sala 3ª, Cont-Admvo, Secc 2ª, S 1638/2022, 13-12-22, Rec. 11/2021).
- 5.15. IBI.-** El usufructuario parcial de un inmueble hará frente a la deuda tributaria sólo en proporción a su cuota de participación en el derecho real (STS 1630/2022, de 12-12-22, Rec. 7224/2020).

(2) Fuente: Bitopus CISS Fiscal , Actum Fiscal

6. CONSULTAS CONTABLES RESULTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN BOICAC Nº 132⁽³⁾

BOICAC	Nº	CONSULTA
132	1	Sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales, tras la publicación en el BOE de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas.
132	2	Sobre la llevanza de la contabilidad y la formulación de cuentas anuales por las agrupaciones de empresas sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 5.1 de la Orden ICT/1466/2021
132	3	Sobre el tratamiento contable del precio contingente en la adquisición de una inversión en el patrimonio de una empresa que no es del grupo.

132	4	Sobre el tratamiento contable relativo a un contrato de fiducia sobre el aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico.
132	5	Sobre el tratamiento contable de la transformación de acciones ordinarias en acciones sin voto.
132	6	Sobre la obligatoriedad de incluir información comparativa en el primer ejercicio en el que se exige la presentación del estado de información no financiera.

⁽³⁾ *Leído el concepto de que trata cada consulta, si alguno de nuestros clientes está interesado en conocer la respuesta completa de la consulta que le afecta, le rogamos nos envíe un correo electrónico solicitándonos su envío.*

CIRCULAR ENVIADA, EXCLUSIVAMENTE,
A LOS CLIENTES DE LA ASESORÍA