

declaración del Impuesto. La valoración podrá llevarse a cabo mediante encuestas o informes de los miembros del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, así como de las plataformas y asociaciones de determinados colectivos de contribuyentes que hayan sido especialmente asistidos en la campaña. Los resultados se trasladarán al Consejo para la Defensa del Contribuyente para que presente un informe de conclusiones y propuestas en el que se valoren los resultados alcanzados, las incidencias producidas, las quejas y recomendaciones recibidas y se propongan las acciones a realizar en la siguiente campaña de declaración antes de la publicación de la Orden que apruebe los modelos de declaración del ejercicio 2023 y se determinen la forma y plazos de presentación de los mismos.

2.- Impuesto sobre el Patrimonio

Al igual que en el I.R.P.F., se recoge legalmente a través de la modificación del artículo 38 de la Ley del IP, que se podrá establecer la obligación de presentación por medios electrónicos.

3.- I.S.

Se prorroga la medida contenida en la disposición adicional decimoséptima de la Ley del IS inicialmente prevista para las inversiones realizadas en 2023, por la que los contribuyentes podían amortizar libremente las inversiones efectuadas en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio, siempre que utilizasen energía procedente de fuentes renovables y sustituyesen instalaciones que utilizasen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y cuya entrada en funcionamiento se hubiera producido en el año 2023, todo ello condicionado al cumplimiento de un requisito de mantenimiento de plantilla. No obstante, con esta modificación, la libertad de amortización prevista en la referida disposición adicional se prorroga un año más, por lo que la entrada en funcionamiento de las referidas inversiones podrá realizarse en 2024.

4.- I.V.A.

A.- Prórroga de los límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el ejercicio.

Con efectos desde 1 de enero de 2024 y en consonancia con el régimen transitorio referente a los límites para la aplicación del método de estimación objetiva en el I.R.P.F. en los ejercicios 2016 a 2024 que hemos referenciado anteriormente, se dispone, igualmente, una prórroga para 2024 del régimen transitorio establecido para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023 relativo a los límites que determinan la exclusión del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, donde se elevó la magnitud de 150.000 euros a 250.0000 euros.

B.- Plazos de renunciaciones y revocaciones a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

Al igual que en el método de estimación objetiva del I.R.P.F., el plazo de renunciaciones a estos regímenes especiales del IVA (art. 33.2, párrafo segundo, del Reglamento del IVA), así como la revocación de las mismas, que deben surtir efectos para el año 2024, será desde el día 29 de diciembre de 2023 y hasta el 31 de enero de 2024.

Las renunciaciones y revocaciones presentadas, para el año 2024, durante el mes de diciembre de 2023 (con anterioridad al 29 de diciembre de 2023) se entenderán presentadas en período hábil. Se habilita a los contribuyentes a modificar su opción en el mismo plazo que para renunciar o revocar las renunciaciones (desde el 29 de diciembre de 2023 y hasta el 31 de enero de 2024).

C.- Prórroga del tipo impositivo aplicable temporalmente a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos.

Se modifica el artículo 72 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre (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), para prorrogar hasta el 30 de junio de 2024, los diferentes tipos impositivos del 5 y 0% de determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos.

Así, las pastas y los aceites de oliva y de semillas seguirán con el IVA reducido del 5% (El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones también será del 0,62%). Además, los considerados como alimentos de primera necesidad mantendrán un tipo de IVA del 0%. Esto afecta a los siguientes:

- ✓ El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- ✓ Las harinas panificables.
- ✓ Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- ✓ 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 las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0%

D.- Mantenimiento del tipo impositivo reducido aplicable temporalmente a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos energéticos.

Tipo impositivo a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica. Se aplicará durante 2024 el tipo reducido del 10% (en lugar del 5% aplicable hasta el 31 de diciembre de 2023).

Tipo impositivo a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural. Se aplicará hasta el 31 de marzo de 2024, el tipo reducido del 10%.

Tipo impositivo a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la



madera para leña. Se aplicará hasta el 30 de junio de 2024, el tipo reducido del 10%.

5.- IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

Desde el 1 de enero de 2024 hasta el 31 de marzo de 2024, el Impuesto se exigirá al tipo impositivo del 2,5%, y, desde el 1 de abril de 2024 hasta el 30 de junio de 2024, al tipo impositivo del 3,8%.

6.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Para el ejercicio 2024 la **base imponible** del Impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo minorada en la mitad de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el primer trimestre natural, y minorada en una cuarta parte de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el segundo trimestre natural.

Con respecto a los **pagos fraccionados** se establece:

- El pago fraccionado del primer trimestre se calculará en función de la mitad del valor de la producción de energía eléctrica, medida en barras de central, e incorporada al sistema eléctrico, desde el inicio del período impositivo hasta la finalización de los tres primeros meses del año, aplicándose el tipo impositivo del 7%.
- El pago fraccionado del segundo trimestre se calculará en función del valor de la producción de energía eléctrica, medida en barras de central, e incorporada al sistema eléctrico desde el inicio del período impositivo hasta la finalización de los seis primeros meses del año, minorado en la mitad del importe de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el primer trimestre natural y en la cuarta parte del importe de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el segundo trimestre natural, aplicándose el tipo impositivo del 7%, y deduciendo el importe de los pagos fraccionados previamente realizados a cuenta del ejercicio 2024.
- Los pagos fraccionados del tercer y cuarto trimestres se calcularán en función del valor de la producción de energía eléctrica, medida en barras de central, e incorporada al sistema eléctrico desde el inicio del período impositivo hasta la finalización, respectivamente, de los nueve o doce meses del año, minorado en la mitad del importe de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el primer trimestre natural y en la cuarta parte del importe de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el segundo trimestre natural, aplicándose el tipo impositivo del 7%, y deduciendo el importe de los pagos fraccionados previamente realizados a cuenta del ejercicio 2024.

7.- IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

Se modifica la regulación de la base liquidable del impuesto contenida en el apartado nueve del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, a fin de



extender el mínimo exento de 700.000 euros a todos los sujetos pasivos del impuesto, con independencia de que sean o no residentes en España, suprimiéndose para ello la expresión “En el supuesto de obligación personal”.

Al igual que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre el patrimonio, se prevé legalmente la obligación de declaración del impuesto por medios electrónicos, modificando para ello el apartado veinte (presentación de la declaración) del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

Se prorroga la aplicación del Impuesto en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica.

8.- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Con efectos desde el 1 de enero de 2024, se determinan los importes máximos de los coeficientes a aplicar sobre el valor del terreno en el momento de devengo, según el período de generación del incremento de valor a que se refiere el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

1.3. Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta. (B.O.E. 07/02/2024)

Con efectos desde 08/02/2024.

A.- Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.

Para evitar que los trabajadores que perciban el salario mínimo interprofesional soporten retención o ingreso a cuenta, se modifica el apartado 1 del artículo 81 del R.I.R.P.F., indicando las **nuevas cuantías de los rendimientos de trabajo a partir de los cuales se practica retención e ingreso a cuenta, en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente.**

B.- Base para calcular el tipo de retención: nuevas cuantías de minoración para rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5 euros.

La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie se minorará en los importes siguientes cuando el **rendimiento neto del trabajo fuera inferior a 19.747,5 euros:**

- Si el rendimiento neto del trabajo es igual o inferior a 14.852 euros: 7.302 euros anuales.
- Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 14.852 euros e igual o inferior a 17.673,52 euros: 7.302 euros menos el resultado de multiplicar por 1,75 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.852 euros anuales.
- Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 17.673,52 euros e inferior a 19.747,5 euros: 2.364,34 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 17.673,52 euros anuales.





De esta forma, el salario mínimo interprofesional no quedaría sujeto a retención y para evitar el error de salto los salarios próximos a dicho salario mínimo interprofesional también se ven afectados por la mejora en la reducción a practicar a tal efecto

C.- Régimen transitorio: efectos temporales de la nueva regulación.

Para aclarar los efectos temporales de la nueva regulación y reducir las cargas administrativas derivadas de su implementación, se introduce en el R.I.R.P.F. una nueva disposición transitoria vigésima primera (Cálculo del tipo de retención e ingreso a cuenta en el período impositivo 2024). Así se establece que:

- Para determinar en el período impositivo 2024, el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad al 8 de febrero de 2024, a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención se tendrán en cuenta las cuantías previstas en el apartado 1 del artículo 81 y la reducción de la letra d) del apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento en vigor a 31 de diciembre de 2023.
- Para calcular a partir del 8 de febrero de 2024 el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, se tendrá en cuenta la nueva redacción en vigor del artículo 81 y del artículo 83.3, c) del R.I.R.P.F., regularizándose, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha. No obstante, a opción del pagador, podrá realizarse en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del mes de marzo, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración lo dispuesto en el punto 1 anterior.

2. TERRITORIOS FORALES

2.1. ÁLAVA

2.1.1. Decreto Foral 50/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de diciembre. Aprobar la modificación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.T.H.A. 29/12/2023).

Sobre este extremo le fue remitida Nota Urgente 1-2024 en la que se indicaban los nuevos porcentajes de retención sobre rendimientos del trabajo para el 2024. Pueden consultar la citada nota urgente en nuestra página web corporativa www.grupoespinososa.es, apartado Actualidad/Circulares Informativas.

2.1.2. Norma Foral 23/2023, de 15 de diciembre, por la que se regula el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. (B.O.T.H.A. 29/12/2023).

Aplicable a los ejercicios en los que se devenguen a partir de su entrada en vigor el 30 de diciembre de 2023.

Impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que los principales elementos configuradores del impuesto como son los bienes y derechos exentos, contribuyentes o devengo coincide con este, que grava

el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros, al objeto de que los ciudadanos y las ciudadanas con patrimonios excepcionalmente altos tributen de acuerdo con su capacidad económica y con una función armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CCAA.

Sin embargo, existen notas diferenciadoras, ya que los tipos no son los mismos pero si lo es el mínimo exento, pues se establece el mismo mínimo exento de 700.000 euros que la Ley 38/2022.

Este impuesto grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. Los principales elementos configuradores del impuesto como son los bienes y derechos exentos, contribuyentes o devengo se regulan de forma idéntica los del Impuesto sobre el Patrimonio, al igual que en el territorio común del Estado, cuyo hecho imponible es la titularidad por el o la contribuyente en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros.

En lo que atañe a la cuota íntegra, la presente Norma Foral contiene una escala de gravamen progresiva, que asciende hasta un porcentaje del 3,5% para el tramo más alto de la base liquidable.

Se establece como límite de la cuota íntegra el límite conjunto de la cuota íntegra de este impuesto, la del I.R.P.F. y la del IP, que no podrá exceder, para las y los contribuyentes sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por ciento de la base imponible general y del ahorro del I.R.P.F.

De conformidad con la complementariedad respecto del IP, a la cuota resultante de este impuesto se deducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha.

2.1.3. Norma Foral 26/2023, de 22 de diciembre, de medidas tributarias para el año 2024. (B.O.T.H.A. 29/12/2023).

Se incluye la deflactación de la tarifa, la reducción por tributación conjunta y determinadas deducciones del I.R.P.F. para 2023.

Se introducen nuevas exenciones como la que se aprueba para la reactivación del pequeño comercio local e incentivos al consumo en establecimientos del sector comercial y de servicios relacionados con la actividad comercial urbana y de la ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio prevista en el Real Decreto-ley 20/2022, se modifica el régimen especial de trabajadores desplazados y algunos aspectos respecto a la imputación temporal de la regularización de la cotización al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos y de las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra determinadas circunstancias o de las cantidades que correspondan a compensaciones por pérdidas procedentes de seguros agrarios o ganaderos debidas a daños producidos en un determinado período impositivo.

Además se incluyen nuevas exenciones e incentivos fiscales para los emprendedores, incentivos que se trasladan también en el Impuesto Sobre Sociedades, impuesto en el que se modifican determinadas reglas de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y operaciones societarias, cambios de residencia y traslado de elementos patrimoniales a establecimientos permanentes situados en el extranjero y de las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos



permanentes situados en el extranjero. Se define el patrimonio neto a efectos fiscales, y se modifica la deducción por Participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica y el régimen de las entidades de capital-riesgo.

En el Impuesto sobre el Patrimonio se amplía al 20 por ciento la participación necesaria del grupo familiar participación hasta los colaterales de cuarto grado para la exención de bienes afectos a actividades económicas y de determinadas participaciones.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones se llevan a cabo determinadas modificaciones para que la dicción de esta norma responda a las reglas del lenguaje inclusivo, así como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y otras modificaciones técnicas en materia de beneficios fiscales.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas, se introduce nuevo epígrafe para los «bertsolaris», con efectos a partir del 1 de enero de 2024, momento en que se devenga este Impuesto.

2.2. GIPUZKOA

2.2.1. Retenciones sobre rendimientos derivados del trabajo personal para el ejercicio 2024.

Sobre este extremo le fue remitida Nota Urgente 1-2024 en la que se indicaban los nuevos porcentajes de retención sobre rendimientos del trabajo para el 2024. Pueden consultar la citada nota urgente en nuestra página web corporativa www.grupoespinoso.es, apartado Actualidad/Circulares Informativas.

2.2.2. Norma Foral 3/2023, de 28 de diciembre, del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (B.O.G. 29/12/2023).

Nos remitimos a lo comentado en el apartado 2.1.2. anterior al ser la configuración del Impuesto la misma en ambos territorios.

2.2.3. Decreto Foral-Norma 2/2023, de 28 de diciembre, por el que se determina el alcance de la prórroga presupuestaria en materia tributaria a partir del 1 de enero de 2024 y se aprueban determinadas medidas tributarias y presupuestarias de carácter urgente. (B.O.G. 29/12/2023).

Se incluye la deflactación de la tarifa, la reducción por tributación conjunta y determinadas deducciones del I.R.P.F. para 2023 superiores a las aprobadas en el año 2023.

Se prorroga el incremento en el I.R.P.F. y del IS, de los gastos deducibles de los titulares de actividades económicas y microempresas, respectivamente, tal y como se estableció para los ejercicios 2021 y 2022 que, teniendo en cuenta la situación de los sectores afectados, se considera conveniente aplicar también para 2023.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas, se introduce nuevo epígrafe para los «bertsolaris», con efectos a partir del 1 de enero de 2024, momento en que se devenga este Impuesto.

Además, se puntualiza que el Interés de demora, que debe coincidir con el previsto en territorio común y puesto que no hay previsión de aprobación de una Ley Presupuesto Generales del Estado para 2024, conviene aclarar que,

también para 2024, será de aplicación el mismo porcentaje que para 2023, que asciende al 4,0625%.

Se establece un porcentaje de actualización de las tasas de un 1,025 para en 2024 sobre las tasas de 2023, periodo en el que se mantuvo la misma cuantía que en 2022, y se establece ese mismo porcentaje de actualización respecto de los valores catastrales aplicable a partir de 1 de enero del año 2024 a los valores vigentes durante el año 2023.

En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de la naturaleza Urbana, se mantienen los mismos coeficientes que han sido de aplicación en el año 2023.

2.2.4. Orden Foral 60/2024, de 9 de febrero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio. (B.O.G. 20/02/2024).

Se aprueban para el 2024 los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio

2.3. BIZKAIA

2.3.1. DECRETO FORAL 214/2023, de 28 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se modifican los porcentajes de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a los rendimientos del trabajo en 2024 (B.O.B. 30/12/2023).

Sobre este extremo le fue remitida Nota Urgente 1-2024 en la que se indicaban los nuevos porcentajes de retención sobre rendimientos del trabajo para el 2024. Pueden consultar la citada nota urgente en nuestra página web corporativa www.grupoespinoza.es, apartado Actualidad/Circulares Informativas.

2.3.2. NORMA FORAL 9/2023, de 15 de diciembre, del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (B.O.B. 26/12/2023).

Nos remitimos a lo comentado en el apartado 2.1.2. anterior al ser la configuración del Impuesto la misma en ambos territorios.

2.3.3. ORDEN FORAL 4/2024, de 11 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2024. (B.O.B. 22/01/2024).

La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2024 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado, manteniendo los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el Régimen especial simplificado en el año inmediato anterior

2.3.4. ORDEN FORAL 3/2024, de 11 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e

Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte. (B.O.B. 05/02/2024).

Se aprueban para el 2024 los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio.

2.3.5. NORMA FORAL 10/2023, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2024 (B.O.B. 30/12/2023).

Se deflacta la tarifa aplicable a la base liquidable general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se actualizan las cantidades de las distintas deducciones aplicables (descendientes, ascendientes, discapacidad o dependencia, edad) y de las reducciones de la base imponible.

Con efectos desde el 1 de enero de 2024, los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles serán los correspondientes al ejercicio 2023, incrementados en el 2,5 por 100 y en el Impuesto sobre Actividades Económicas se incluye en el Grupo 864 de la Sección Segunda de las Tarifas el bertsolarismo (literatura de estilo oral cantada al público en euskara).

Se establece que para el año 2024, el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia será del 4,0625%.

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
STS (20/2024)	10.01.2024	<p>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rendimientos de trabajo. Prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con Mutualidades. Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006. (...) si toda la prestación por jubilación proviene de aportaciones que sí pudieron ser minoradas o reducidas en la base imponible del impuesto, la prestación se integra en su totalidad en la base imponible como rendimientos del trabajo; mientras que si la prestación por jubilación trae causa tanto de aportaciones que fueron reducidas o minoradas como de otras que no lo fueron, la integración se efectúa en la medida en que la prestación exceda de las aportaciones no minoradas, es decir, hay reducción de la integración de la prestación en la parte que se corresponde con cuotas que no fueron minoradas o reducidas, justamente porque éstas ya tributaron; por el contrario, si toda la prestación se corresponde con aportaciones que no pudieron ser minoradas ni reducidas en la base imponible, no procede la integración de la prestación en la base imponible del impuesto como rendimientos del trabajo. (...) En definitiva, en lo que ahora importa, ha de convenirse que los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria -previsión normativa ya contemplada en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40/1998, y después en la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004-, resultan aplicables a la parte de la pensión correspondiente a aportaciones anteriores al 1 de enero de 1979, en tanto que las cuotas aportadas no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, evitando la doble imposición. En el caso que nos ocupa, por tanto, resulta aplicable a los 4517 días calculados, esto es, desde la fecha en que comenzó a hacer aportaciones a la ITP, hasta la indicada fecha, por lo que procede integrar como rendimientos del trabajo solo el 75 por ciento de la parte correspondiente de la pensión. Hasta aquí no existe controversia, pero como no puede determinarse qué</p>

concretas aportaciones no pudieron minorarse o reducirse en dicho período se establece la ficción que se contempla en el apartado 3. (...) La parte recurrida nos ilustra de la regulación aplicable al tiempo de su jubilación, que para la determinación de la pensión a la que tiene derecho sólo va a tener en cuenta 35 años completos cotizados, con los que se alcanzaba el 100% de la base reguladora de la pensión de jubilación, art. 163.1 de la LGSS. (...) Llegados a este punto, no parece cuestionable, que si de lo que se trata en la Disposición Transitoria Segunda, apartados 2 y 3, de la Ley del I.R.P.F. es de aplicar el porcentaje de reducción bajo el criterio de proporción de los días cotizados, la referencia obligada no debe ser otra que la pensión fijada aplicando la normativa de la seguridad social, a la que se tiene derecho, esto es, los días cotizados para alcanzar el derecho a la pensión realmente percibida, la cual ha sido calculada conforme a la legislación aplicable a cada caso, y en función de los parámetros legalmente establecidos y aplicados, por lo que no puede prescindirse de esos mismos parámetros para determinar proporcionalmente el porcentaje de reducción, entre los que se encuentra el tope de dichos 35 años cotizados para tener derecho al 100% de la pensión. De entenderse como propone el Sr. Abogado del Estado se desvirtúa absolutamente el elemento nuclear sobre el que debe girar la reducción cual es la pensión, que constituye los rendimientos sujetos a I.R.P.F., ignorando el sistema establecido para su cálculo, dotando a la pensión por jubilación de un tratamiento y contenido propio y exclusivo del ámbito fiscal, lo que no se sostiene, en tanto que el rendimiento sujeto a I.R.P.F. es la pensión realmente percibida y determinada aplicando las normas de seguridad social. En definitiva, la cuestión de interés casacional objetiva debe despejarse en el sentido de que cuando pueda aplicarse una reducción parcial de la integración en la base imponible del I.R.P.F. como rendimientos del trabajo de las prestaciones por jubilación en cumplimiento de lo dispuesto en la DT 2ª LI.R.P.F. por proceder de aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción, para calcular el porcentaje al que resulta de aplicación la reducción ha de tomarse en consideración el período en que se produjeron las cotizaciones que permitieron alcanzar el 100 por 100 de la pensión. www.aedaf.es

STS (684/2022) 8.1.2024

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Localización de las operaciones. Concesionaria de venta y reparación de vehículos con domicilio social y fiscal en Bizkaia que dispone de una sucursal en Burgos, y que realiza en ambos lugares las tres actividades de venta de vehículo y repuestos, así como de reparación de los mismos. Las partes discrepan sobre la localización de entregas de vehículos industriales y recambios. (...) Se trata de un concesionario que ha adquirido el vehículo Iveco y que lo comercializa a favor del cliente final, esto es, "en este caso la labor de comercialización, tanto de vehículo como de repuestos, se realiza en las instalaciones a las que acude el cliente final, al que se enseña, orienta y aconseja en relación con su compra, y donde se gestiona la venta, sin perjuicio de que la labor administrativa se pueda realizar en la casa centra. (...) L a clave para solucionar el presente conflicto se halla en la expresión "puesta a disposición". Este término no puede desconectarse del significado que tiene en las Directivas sobre el IVA, y, por ende, en la normativa española sobre el IVA. De la redacción del Concierto Económico se desprende que el significado dado a esta expresión es el mismo que en las Directivas, de suerte que, en función de los hechos concurrentes, habrá que determinar, tratándose de entrega de bienes, en cada caso, cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. En el fundamento séptimo de la sentencia Rover, haciéndonos eco de la jurisprudencia del TJUE afirmamos que "para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien al bastar con que se adquiera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una disposición de facto análoga a la del propietario". **A la Junta Arbitral le parece que el lugar en el que se producen las operaciones materiales de entrega es aquel donde se efectúan las operaciones de comercialización, solución que compartimos, siendo en ese lugar donde se llevan a cabo acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados. El reparto de la tributación entre el Estado y el País Vasco que se deriva del Concierto se realiza teniendo en cuenta el origen de los bienes, es decir, el lugar**

donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la riqueza que se genera en cada territorio -común o foral- con cada operación gravable, lo cual explica que los artículos del Concierto utilicen el término "desde" y no "en", ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor y no donde se consumen los bienes (por todas, Cfr. sentencias 609/2018, de 16 de abril, rec. 81/2017 - sentencia ENERGIZER- y 97/2019, de 31 de enero, rec. 48/2018, -sentencia BIURRUM-). La solución en cada caso estará en función de las circunstancias concurrentes, los hechos y las pruebas practicadas. www.aedaf.es

STSJ Galicia (I28/2022) 18.02.2022 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Sociedades Patrimoniales

Foales. Dividendos percibidos por socios residentes en Territorio Común. Aunque el actor, como residente en territorio común, está sujeto a la tributación por el I.R.P.F., en este caso y por lo que se refiere al dividendo obtenido en el año 2015 no podrá integrar en la base imponible del I.R.P.F., pues se produciría una doble imposición respecto de los rendimientos por los que tributó la sociedad patrimonial en el impuesto sobre sociedades, y por tanto se llegaría a un resultado igual o semejante al que ha querido eliminar el legislador cuando en el año 2006 suprimió el régimen de las sociedades patrimoniales. (...)De tal manera, vemos como a los socios que obtuvieron beneficios en ejercicios en los que la sociedad estuvo sujeta al régimen especial de las sociedades patrimoniales, la ley, al tratarse de sociedades cuyo régimen fue suprimido, les dispensó de un trato favorable. Es verdad que, en el caso del actor, la sociedad de la que era partícipe al tener su sede en territorio foral mantuvo la consideración de sociedad patrimonial, quedando sujeta a la Norma Foral 37/2013. Pero si hemos de evitar un supuesto de doble imposición no se le puede obligar a tributar en el I.R.P.F. por el dividendo obtenido en el año 2015 -año en el que además se produjo la liquidación y la disolución de la sociedad-, pues se trata de unos beneficios obtenidos en un ejercicio en el que la sociedad estaba sometida al régimen especial de las sociedades patrimoniales, y por los que tributó en el impuesto sobre sociedades, siendo así que si bien el I.R.P.F. se aplica en todo el territorio español, ello lo será sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, al que pertenece la Norma Foral 37/2013, cuya Disposición adicional 5ª establece claramente que la distribución de beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales, procedentes de periodos impositivos en los que hayan tributado teniendo tal consideración, no se integrarán en la base imponible del I.R.P.F. cuando el perceptor de los mismos sea contribuyente del citado Impuesto. www.aedaf.es

TEAC (Rec. 2024/2023) 23.01.2024 IMPUESTO SOBRE LA RENTAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base Imponible.

Ganancias patrimoniales. Aportación por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo. En el caso que nos ocupa, no nos encontramos ante uno de los supuestos establecidos en la [Ley del I.R.P.F.](#), en los que no existe alteración en la composición del patrimonio, siendo el objeto de estudio el determinar si la aportación de un bien privativo, el bien inmueble referenciado, a la sociedad de gananciales supone una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. A estos efectos, cabe traer a colación lo señalado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 ([STS 295/2021](#)), que concluye sobre los efectos fiscales de la aportación de bienes privativos a la sociedad ganancial lo siguiente: (...)Interesa ahora destacar, por lo que luego se dirá y su relevancia en el ámbito fiscal, que la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiaria de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales. Ha de rechazarse, pues, que la aportación se haga a favor de persona física alguna; la aportación de un bien privativo realizada a favor del otro cónyuge constituye un negocio jurídico completamente distinto del que nos ocupa. No es, por tanto, un negocio entre los cónyuges; el bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge ***-sin perjuicio del resultado de la liquidación de la sociedad de gananciales, y el posible beneficio indirecto fruto de la aportación-***; es erróneo,

por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges. La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, que analizamos, se configura como un negocio jurídico atípico en el ámbito del Derecho de familia, que tiene una causa propia, distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio, conocida como causa matrimonii, en la que cabe distinguir como nota diferencial de aquellos negocios su peculiar régimen de afección, en tanto que a los bienes gananciales se le somete a un régimen especial respecto a su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación. Pues bien, en virtud de lo expuesto, **este Tribunal concluye que si el cónyuge que transmite del bien privativo sigue siendo el titular del total del bien aportado, y tal bien, nunca llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge, no existe alteración patrimonial por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales, ya que no hay un enriquecimiento o mayor valor del patrimonio del cónyuge que en teoría se beneficia de la incorporación del inmueble a la sociedad de gananciales ni se produce una pérdida de la titularidad en el cónyuge aportante, pues la esencia de la sociedad de gananciales es que no existen cuotas sobre los bienes conformadores del patrimonio conjunto, es decir, los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial.** Por tanto, se anula el acto impugnado ya que al no existir alteración patrimonial no puede dar lugar a la ganancia patrimonial regularizada. (...) **SEGUNDO:** La cuestión controvertida consiste en determinar si la aportación de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial que deba tributar en el I.R.P.F.. (...) **CUARTO:** Este Tribunal Central anticipa que la respuesta a la cuestión controvertida no puede ser otra que la mantenida por la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía y por las Directoras del Departamento de Gestión de la AEAT y de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. (...) No puede compartir este Tribunal Central las afirmaciones de los TEAR sobre la inexistencia de una alteración en la composición del patrimonio. (...) En consecuencia, de la sentencia del Tribunal Supremo no cabe inferir, como pretenden los TEAR de Madrid y Galicia, la inexistencia de alteración patrimonial en el cónyuge aportante. Así pues, teniendo presente, según lo dispuesto en el [artículo 11.3 de la L.I.R.P.F.](#), que "La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos (...)" se ha de concluir, con arreglo a todo lo expuesto, que la aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del I.R.P.F., se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, supone para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el I.R.P.F. de acuerdo con lo establecido en el [artículo 33.1 de la L.I.R.P.F.](#), que se determinará, en virtud del [artículo 34 de la L.I.R.P.F.](#), por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado, valores que vienen definidos en los [artículos 35 y 36 de la L.I.R.P.F.](#) para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente. www.aedaf.es

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

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
DGT (V3100-23)	28.11.2023.	IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. El consultante solicitó en 2007 una hipoteca junto con su esposa, de la cual se ha amortizado el 50 por ciento. Las cuotas mensuales han sido debitadas en una cuenta conjunta cuyo único ingreso es la nómina de la esposa. El consultante ha recibido una herencia por el fallecimiento de su padre cuyo importe es suficiente para amortizar el 50 por ciento restante de la hipoteca y cancelarla. Si puede considerarse que la esposa se ha hecho cargo del primer 50 por ciento de la hipoteca y el consultante puede

cancelar el 50 por ciento restante con el dinero procedente de la herencia, sin que pueda considerarse una donación sujeta a tributación. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta. La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros. De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores y en el escrito de consulta, en el presente caso, la titularidad de las cantidades depositadas en la cuenta bancaria deberá ser atribuida íntegramente a la esposa del consultante, ya que la titularidad dominical sobre el dinero viene determinada por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de los que se ha nutrido cada cuenta, que según declara el consultante, proceden íntegramente de los ingresos en concepto de nómina de su esposa, siendo el régimen económico matrimonial vigente el de separación de bienes, y por lo tanto estos ingresos se considerarán como propios de su esposa. El hecho de que, hasta ahora, en la cuenta figuren como cotitulares el consultante y su esposa, lo único que comportará será que cualquiera de los titulares tenga, frente a la entidad financiera, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, sin determinar la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo. En consecuencia, la amortización del 50 por ciento del préstamo mediante estas cuotas mensuales se considerará que ha sido efectuado con bienes propios de la esposa del consultante. Por lo tanto, si el consultante decide utilizar el dinero procedente de la herencia de su padre, que es considerado como un bien propio, para amortizar el 50 por ciento del préstamo restante, que es la cuota que le correspondería por ser esta deuda atribuida por mitades a los cónyuges, en principio, conforme a la descripción de los hechos no se tendrá por efectuada una donación que dé lugar a la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.b de la LISD. www.aeat.es

DGT (V2990-23) 14.11.2023

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS. IVA. Menor de edad que practica hípica en la disciplina de salto. Una empresa está interesada en patrocinarla para poder costear los concursos (inscripción, traslados, ayuda mantenimiento caballo, etc.). **Tributación en IVA e I.R.P.F..** Impuesto sobre el Valor Añadido: (...) De la breve información contenida en el escrito de consulta parece que cabe deducir que la persona física a que se refiere el escrito de consulta, incluso aunque sea un menor de edad, presta un servicio a una empresa consistente en la cesión a ésta del derecho a la explotación de su imagen como deportista, sin perjuicio de la legislación que corresponda aplicar. En consecuencia, la cesión de derechos de imagen realizada por la menor de edad a que se refiere la consulta mediante contraprestación se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin que resulte aplicable ninguna de las exenciones relativas a operaciones interiores previstas en el artículo 20.uno de la Ley 37/1992. En este sentido, como sujeto pasivo del Impuesto deberá, mediante factura, repercutir a la empresa destinataria del servicio la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que resulte de aplicar sobre cada percepción el tipo impositivo general del 21 por ciento, según dispone el artículo 90 de la Ley 37/1992. Por último, cabe señalar que las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario actuarán ante la Administración Tributaria a través de sus representantes legales. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: La inclusión de las actividades relacionadas con el deporte en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas comporta, de acuerdo con lo anterior, calificar como rendimientos de actividades profesionales

los obtenidos por un deportista en el desarrollo de su actividad, rendimientos entre los que evidentemente se incluyen los que se pudieran obtener de patrocinadores. Ahora bien, la calificación de los rendimientos objeto de consulta como rendimientos de actividades económicas sólo será posible cuando la actividad deportiva en la que se ha obtenido constituya una actividad económica en los términos que establece el antes reproducido artículo 27.1 de la Ley del Impuesto, por lo que de no existir tal ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios —lo que constituye una cuestión de hecho, cuya determinación es ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo y que podrá acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria—, y no siendo consecuencia de una relación laboral (o que procediera calificar como tal, por desarrollarse una prestación de servicios retribuidos por cuenta ajena, bajo el ámbito de organización y dirección del empleador), el importe del patrocinio económico obtenido se calificaría —a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el patrocinado— como ganancia patrimonial, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto. www.aeat.es

DGT (V2990-23) 28.07.2023

MODELO 721. OBLIGACION DE INFORMAR ACERCA DE LAS MONEDAS VIRTUALES SITUADAS EN EL EXTRANJERO. El consultante solicita información sobre la obligatoriedad de declarar las monedas virtuales de su titularidad en el modelo 721. ¿Estaría obligado a presentar el modelo 721 (Obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero), en el caso de ser titular de monedas virtuales por un valor superior a 50.000 € a fecha 31/12/20, tanto si estas monedas virtuales están custodiadas en un cold wallet o en un hot wallet?.

En consecuencia, por lo que se refiere al primer requisito, si las monedas virtuales no son custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros o para mantener, almacenar y transferir monedas, no devendrán en la obligación de presentar la declaración informativa. Si, por el contrario, fueran custodiadas por dichas personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas se entraría a valorar el segundo requisito y el resto cuyo cumplimiento implican la obligación de presentación de la declaración. En este sentido, por lo que se refiere al primer requisito, en relación con la cuestión concreta planteada por el consultante, debe señalarse que en el ecosistema de los criptoactivos existen distintos medios por los que las monedas virtuales o los medios de acceso a éstas, esto es, las claves criptográficas privadas, pueden ser custodiados. Con carácter general y sin ánimo de ser exhaustivos, se pueden distinguir los llamados “wallets” o monederos custodios y no custodios, en función de si la custodia y, por tanto, de alguna manera el control, de los criptoactivos o sus claves se mantiene por un tercero o por el propio usuario. Asimismo, se distinguen entre los llamados “hot wallets” y “cold wallets”, según el monedero esté conectado a internet y las claves se mantengan custodiadas “online” o no. Según se observa en la práctica, y de nuevo en términos generales, podría decirse que los “cold wallets” funcionan como monederos no custodios. A los efectos que aquí interesan, el consultante sólo tendría que informar de las monedas virtuales situadas en el extranjero cuyas claves criptográficas privadas estén custodiadas por un tercero en los términos señalados en la disposición adicional decimotercera, letra d), de la LGT y en el artículo 42 quater del RGAT. Por tanto, con independencia de si se trata de un “hot wallet” o de un “cold wallet”, las monedas virtuales que se mantengan en monederos respecto de los cuales el consultante mantenga el control de las claves criptográficas privadas y, por consiguiente, no estén

custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, de conformidad con la disposición adicional decimoctava, letra d), de la LGT y con el artículo 42 quater del RGAT, no se tendrían en cuenta en el cómputo de los saldos a los que se refieren los apartados 3.c) y 5.d) del artículo 42 quater y, en consecuencia, no se informaría sobre las mismas en el marco de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Por último, habrá que tener en cuenta lo señalado en el apartado 5.d). En consecuencia, si los saldos en su conjunto a los que se refiere el apartado 3.c), esto es, los saldos de cada tipo de moneda virtual a 31 de diciembre expresados en unidades de moneda virtual sujetos a la obligación de declaración y su valoración en euros conforme a los criterios de valoración expresados, superan los 50.000 euros, deberá procederse a informar sobre la totalidad de las monedas virtuales. www.aeat.es

DGT (V3127-23) 4/12/2023

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. BASE IMPONIBLE, GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES. Los consultantes adquirieron de terceros determinados créditos que dichos terceros tenían frente a una sociedad anónima, pagando por ellos un importe inferior a su valor nominal. La sociedad va a realizar una ampliación de capital compensando los referidos créditos, recibiendo los consultantes acciones de la sociedad cuyo valor de mercado sería coincidente con el precio satisfecho para la adquisición de los referidos créditos. En el presente caso, sin embargo, y dejando al margen la tributación que correspondería en su caso a la sociedad que amplía capital al no ser objeto de la presente consulta, debe tenerse en cuenta que el crédito no ha sido concedido por los consultantes, sino que éstos lo han adquirido al acreedor inicial por un importe inferior al nominal prestado, y que el valor de las acciones entregadas no va a coincidir con dicho nominal, sino con el importe satisfecho por los consultantes para la adquisición de dicho crédito. En cualquier caso, teniendo en cuenta el concepto de ganancias o pérdidas patrimoniales establecido en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de diciembre), -son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por dicha Ley se califiquen como rendimientos-, en el presente supuesto no se produciría en principio ganancia o pérdida patrimonial al coincidir el importe satisfecho para la adquisición del crédito con el valor de las acciones recibidas. www.aeat.es

4. CONVIENE RECORDAR

4.1. El plazo de presentación de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) y de la nueva Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero (Modelo 721).

Este año el día 1 de abril en Territorio Común y 2 de abril en Bizkaia y Álava, finaliza el plazo para presentar ambos modelos. Mientras que en Gipuzkoa el plazo termina el 1 de junio, coincidiendo con la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con la declaración del Impuesto sobre Grandes Fortunas.

Si bien ambas declaraciones (720 y 721) deben presentarse siempre que se hayan producido variaciones significativas respecto a los últimos valores/ monedas virtuales declarados, habrá que presentarlas, en todo caso, tratándose del primer año en el que se incurre en la obligación, como ocurre este año en el caso de las monedas virtuales.



Y aun no siendo titular de bienes, derechos o monedas virtuales situados en el extranjero, esta obligación alcanza a aquellas personas que sean apoderadas o tengan poder de disposición de cuentas corrientes o monedas virtuales en entidades extranjeras.

4.2. La exoneración por contabilización para personas jurídicas de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) y de la Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero (Modelo 721).

No resultará de aplicación la **obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras** situadas en el extranjero (Modelo 720) o **acerca de monedas virtuales en entidades que proporciona servicios para salvaguardar las claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir las monedas virtuales** situadas en el extranjero (Modelo 721) cuando sean titulares **PERSONAS JURIDICAS** y demás entidades residentes, así como E.P. de no residentes, que las tengan **registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas en el caso de las cuentas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas y, en el caso de las monedas virtuales por su denominación, valor y entidad de custodia 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 o moneda virtual 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, derecho o moneda virtual en el extranjero.**

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

4.3. 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).

4.4. 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.

4.5. 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. Mediante el RDL 20/2022, esta “moratoria contable” se prorrogó 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€
Patrimonio neto computable	30.000€	80.000€
¿Causa de disolución?	Sí (30.000€ < 50% x 80.000€)	No (80.000€ > 50% x 80.000€)

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.

4.6. Certificado 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.

4.7. Convocatoria de la junta general por administrador con el cargo caducado para depositar cuentas anuales y levantar el cierre registral.

La normativa mercantil, por un lado establece que la junta general (en S.A. y S.L.) será convocada, en todo caso, por los administradores de la sociedad, mientras que por el otro determina que transcurrido un año desde la fecha del cierre del ejercicio social sin que se haya practicado en el Registro el depósito de las cuentas anuales debidamente aprobadas, el Registrador Mercantil no inscribirá ningún documento presentado con posterioridad a aquella fecha, hasta que, con carácter previo, se practique el depósito.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública ha emitido recientemente una resolución en la que, habiéndose denegado previamente la inscripción por parte del Registrador, revoca su criterio y **permite que en una sociedad con cierre registral por falta de depósito de las cuentas anuales, el administrador con el cargo caducado desde hacía más de 13 años convoque a la junta, para aprobar las cuentas anuales pendientes así como para renovar el cargo de administrador**, de modo que la presentación de las cuentas anuales a depósito de modo simultáneo permite el levantamiento del cierre registral junto con la inscripción del cargo de administrador de quien certifica su aprobación.

5. FLASHES TRIBUTARIOS ⁽²⁾

- 5.1. I.A.E.-** Una entidad dedicada al alquiler de viviendas tributa sólo por las efectivamente arrendadas (DGT V3227-23, 13 Dic. 2023).
- 5.2. I. PLASTICO.-** No forman parte del ámbito objetivo del Impuesto aquellos envases que son reutilizables, es decir, que han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. (DGT V3168-23, 5 dlc. 2023).
- 5.3. I.S.D. / I.R.P.F.-** La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales
- 5.4. I.S.D.-** No se considera, a efectos de ISD, una donación entre cónyuges (STS 24/2024, 10 Ene. 2024).
- 5.5. I.R.P.F.-** Supone para el aportante una alteración patrimonial que genera una ganancia o pérdida tributable en el IRPF, por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado (TEAC, 23 Ene. 2024).
- 5.6. I.R.P.F. / IS.-** Las dietas por desplazamientos entre centros de trabajo en los que está adscrito no están exentas en el IRPF del socio trabajador. Sin embargo ningún precepto se opone a su deducibilidad en el IS. (HFB, 28 Jun. 2023).
- 5.7. I.T.P.-T.PO.-** En la adquisición de un local alquilado por un precio inferior al de mercado al estar alquilado a bajo precio el ITP se seguirá calculando sobre el valor de referencia (DGT V2830, 18 Oct. 2023).
- 5.8. I.R.P.F.-** No residir en la misma vivienda no impide formar parte de una misma unidad familiar a ambos cónyuges, la única separación que rompe la unidad familiar fiscal es la separación legal. (HFB, Consulta 014-24).
- 5.9. I.R.P.F.-** La Instalación de placas fotovoltaicas y aerotermia se considerará rehabilitación a efecto de la deducción por adquisición de vivienda habitual en IRPF si se enmarcan en una actuación protegible y el EVE así lo certifica. Si bien deberán restarse las subvenciones percibidas que resultaran exentas del IRPF (HFB, Consulta 020-24).



- 5.10 I.R.P.F.-I.S.D.-** La comunicación del usufructo universal con bienes de pleno dominio si no se autoriza o impone por el testador, tributa por consolidación de dominio y permuta (HFB 14 jul. 2023)
- 5.11 I.S.-** En caso de detectar errores contables deberán subsanarse mediante imputación directamente en la cuenta de reservas. No existe obligación de anticipar el efecto impositivo, ni registrar un Activo por Impuesto Diferido, por causa de dicho gasto (STS 1378/2023, 2 Nov. 2023)
- 5.12 I.I.E.E.-** Interpretación restrictiva del concepto de gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción a efectos de bonificaciones fiscales (STJUE, 16 Nov. 2023)
- 5.13 I.R.N.R.-** Para disfrutar de la limitación al porcentaje de retención de un Convenio de Doble Imposición deberá justificar ante el pagador la efectiva residencia fiscal con el correspondiente certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales competentes (HFB, Consulta 001-24).
- 5.14 I.S.-** El recargo por accidente o enfermedad profesional derivado de la responsabilidad empresarial, al derivar de la comisión de una infracción no es gasto deducible (HFB, Consulta 011-24)
- 5.15 I.S.-** La adquisición de vehículo para uso del socio profesional que presta a la entidad interesada servicios profesionales, no tienen la consideración de retribución de los fondos propios si están correctamente valoradas según su valor normal de mercado (HFB 4 Jul. 2023)
- 5.16 Procedimiento.-** El defecto de notificación del inicio de comprobación e investigación antes de la práctica de la diligencia de entrada y registro afectaría a la validez de esta diligencia pero no al procedimiento propiamente dicho. (STSJPV 295/2023, 26 Jul. 2023).
- 5.17 I.R.N.R.-** Los tiques o justificantes de pago en efectivo no acreditan la existencia de vínculo económico directo con la actividad ni su realización en favor del empresario (TEAC 24 Jul. 2023)

(2) Fuente: Bitopus CISS Fiscal , Actum Fiscal

6. CONSULTAS CONTABLES RESULTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN BOICAC Nº 136⁽³⁾

BOICAC	Nº	CONSULTA
136	1	Sobre la excepción temporal a la contabilización e información en memoria de los impuestos diferidos derivada de la implementación de las reglas de la OCDE para combatir la erosión de la base imponible
136	2	Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.
136	3	Sobre el tratamiento contable otorgado a un contrato de compraventa por tramos.
136	4	Sobre diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio.
136	5	Sobre el cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de determinar si una sociedad está incurso en causa de disolución.
136	6	Sobre el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo.

⁽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.