



FRANCISCO ESPINOSA & CIA
ASESORÍA FISCAL

CIRCULAR INFORMATIVA Nº 4/2025

¡VISITE NUESTRA PÁGINA WEB!
(www.grupoespinosa.es)

ÍNDICE ⁽¹⁾

1. TERRITORIO COMÚN

- 1.1. Ley 4/2025, de 24 de julio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
- 1.2. Ley 6/2025 del régimen económico y fiscal de Canarias, de 28 de julio, de modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para la regulación de las inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda en las Islas Canarias.

2. TERRITORIOS FORALES

2.1. ÁLAVA

Sin novedades legislativas relevantes.

2.2. GIPUZKOA

Sin novedades legislativas relevantes.

2.3. BIZKAIA

Sin novedades legislativas relevantes

3. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

- 3.1. Sentencias y Resoluciones de los Tribunales. Síntesis.
- 3.2. Criterios de la Dirección General de Tributos y de las Haciendas Forales. Síntesis.

4. CONVIENE RECORDAR

- 4.1. Segundo plazo de pago IRPF 2024
- 4.2. Periodo durante el cual es necesario conservar la documentación en caso de disponer de Bases Imponibles Negativas pendientes de Compensación
- 4.3. Obligación de auditar
- 4.4. Actualización de la renta en los arrendamientos
- 4.5. Bienes de Inversión a efectos del IVA
- 4.6. Capital social en las sociedades de responsabilidad limitada
- 4.7. Tipo de retención aplicable en los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario
- 4.8. ¿Cómo limitar la retención en origen cuando se perciben dividendos de Sociedades radicadas en el extranjero?

5. FLASHES tributarios

⁽¹⁾ Nuestras Circulares Informativas contienen información de carácter general y específico, sin que ello constituya nuestra opinión profesional ni nuestro asesoramiento tributario. **Recomendamos siempre que lean su contenido, subrayen lo que puede afectarles y, en caso de duda, nos consulten.**

1. TERRITORIO COMÚN

1.1. Ley 4/2025, de 24 de julio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE 25/07/2025).

Se incorporan al Convenio Económico tres nuevas figuras tributarias como instrumentos de coordinación fiscal multinivel:

- El Impuesto Complementario: impuesto que está orientado a grupos multinacionales y conglomerados nacionales de gran volumen.
- El Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.
- El impuesto sobre los líquidos de cigarrillos electrónicos y productos afines

Además, en el Impuesto sobre Sociedades, el IVA y el Impuesto sobre Actividades de Juego, se actualiza la cifra umbral de volumen de operaciones fijándola en 12 millones de euros. Este parámetro sirve para delimitar la competencia para la exacción y la inspección de estos impuestos, así como, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, también la normativa aplicable. Dicha modificación es aplicable a los periodos impositivos o liquidaciones iniciados a partir del 1 de enero de 2026.

Por otro lado, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes pasa a ser un tributo concertado de normativa autónoma.

Por último, se preceptúa la posibilidad por parte de Navarra de desarrollar marcos propios para el cumplimiento de obligaciones formales y procedimentales (declaración, facturación, registro), incluso en tributos cuya normativa material permanece armonizada como son IVA, Impuestos especiales, tributos medioambientales (plásticos, gases fluorados, residuos), Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

1.2. Ley 6/2025 del régimen económico y fiscal de Canarias Ley 6/2025, de 28 de julio, de modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para la regulación de las inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda en las Islas Canarias. (BOE 29/07/2025)

A través de dicha Ley, se permite destinar la Reserva para inversiones en Canarias (RIC) a la adquisición o construcción de viviendas en Canarias destinadas al arrendamiento de vivienda habitual pero siempre que el inmueble no haya estado arrendado el año anterior, que entre la parte arrendadora y la parte arrendataria no exista vinculación (ya sea ésta directa o indirecta) y que el arrendamiento tenga lugar dentro de los 6 meses desde su adquisición o su puesta en condiciones de habitabilidad.

Dicha reserva se puede aplicar a la promoción de viviendas protegidas para arrendamiento (aun con intermediación pública), rehabilitación de viviendas protegidas destinadas a arrendatarios inscritos en el Registro Público.

No se admite materializar dicha reserva en la compra, rehabilitación o reforma de viviendas destinadas a fines turísticos, ni a viviendas vacacionales reguladas como alojamiento extrahotelero.

Para la materialización de la reserva en cuestión, se permite la suscripción de capital en sociedades que desarrollen actividad de arrendamiento habitual, la creación de empleo relacionado con esas inversiones (con requisitos de mantenimiento de plantilla), la adquisición de suelo afecto a proyectos de arrendamiento protegido, aunque haya intermediación pública, instrumentos financieros emitidos para financiar proyectos aptos bajo control de la AEAT, deuda pública para vivienda protegida en arrendamiento (hasta un 50 % de las dotaciones).

Las inversiones deben mantenerse en funcionamiento durante un plazo de 5 años, salvo en el caso de adquisición de suelo, que en este caso el plazo es de 10 años.

Dichas modificaciones entran en vigor con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025, salvo lo relativo a las dotaciones anteriores a esa fecha, que también podrán acogerse si cumplen los requisitos recogidos en la ley.

2. TERRITORIOS FORALES

2.1. ÁLAVA

Sin novedades legislativas relevantes.

2.2. GIPUZKOA

Sin novedades legislativas relevantes.

2.3. BIZKAIA

Sin novedades legislativas relevantes

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
TS 956/2025 (Rec 2197/2023)		IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. EMPRESA FAMILIAR. LIQUIDACIÓN DEFINITIVA. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si para aplicar la reducción prevista en el ISD por la adquisición mortis causa de una empresa familiar (LISD art.20.2.c), en relación con la transmisión de participaciones sociales de una sociedad dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el ámbito del IRPF para que dicha actividad tenga la consideración de actividad económica (LIRPF art.27.2) o, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico. Los argumentos del Tribunal son, entre otros, los siguientes: a) En la fecha del devengo del ISD resulta incontrovertido que la sociedad en cuestión realizaba la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles contando para la ordenación de esa actividad con un local y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Por tanto, si no se ha producido ningún cambio de circunstancias, lo que obviamente no ha acontecido, no resulta razonable que se le

niegue que concurriera el requisito de ejercer una actividad económica a efectos de la aplicación por los herederos de la citada reducción en el ISD. b) La LIRPF art.27.2. debe interpretarse a la luz de los principios interpretativos que han sido auspiciados desde la esfera del TJUE, de modo que se debe favorecer la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión, haciéndose necesario asumir una interpretación finalista de la LIRPF art.27.2. Pues bien, esta interpretación finalista nos ha llevar a considerar que la existencia de empleado a jornada completa y local afecto a la actividad, son requisitos suficientes para entender que nos encontramos ante una actividad económica, sin que se precise la justificación de la contratación de la persona empleada desde un punto de vista económico. Lo que el legislador hizo con esta previsión, a efectos de la reducción del ISD examinada, fue introducir una regla tendente a dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes, de forma que exigir un requisito adicional, como es la necesidad de justificar la contratación desde un punto de vista económico, supone introducir incertidumbre e inseguridad jurídica, pues no se sabría cuál sería esa mínima carga de trabajo que requiriera, en cada caso, desde la perspectiva de la lógica económica, contar con un local exclusivo y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, como instrumentos al servicio de esa ordenación de medios materiales y humanos. 3) Lo que en el fondo subyace en este litigio es que la Administración ha llegado a la conclusión de que la contratación de la persona a jornada completa era ficticia y, pese a ello, no afronta una situación de simulación que, como en otras ocasiones, no se quiere afrontar. Así, pues, se ha utilizado implícitamente la vía de la simulación a los fines de regularización, pero sin declararla, solapándola como la falta de uno de los requisitos exigidos por la norma para que exista actividad económica. Por ello, aun aceptando la tesis consistente en que la contratación era ficticia y, por tanto, simulada, esta figura hay que establecerla de forma expresa, no solo afirmando que el contrato que se examina es simulado, sino motivando cumplidamente, para favorecer el derecho de defensa, dónde radica la simulación, si es objetiva o subjetiva, absoluta o relativa y, en tal caso, cual es el negocio aparente y cuál el disimulado. **La respuesta a la cuestión de interés casacional debe ser que para aplicar la reducción en el ISD por la adquisición mortis causa de una empresa familiar (LISD art.20.2.c), en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa del IRPF para considerar la actividad de arrendamiento como una actividad económica (LIRPF art.27.2), sin que se precise justificar la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa desde un punto de vista económico.** <https://online.elderecho.com/>

TS 1201/2025 (Rec 4123/2023)

PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO. Actuaciones procedimentales. Defectos e invalidez. Examen de la doctrina del doble tiro que impide terceros o sucesivos actos administrativos en sustitución de la segunda liquidación tributaria anulada. Como consecuencia de todo lo razonado, por lo tanto, en la fundamentación jurídica, la Sala fija la siguiente doctrina jurisprudencial: 1) La facultad reconocida a la Administración para reiterar el contenido de los actos en sustitución de otros anulados -conocida en la práctica administrativa y judicial como doble tiro-, al margen de la naturaleza del vicio o infracción jurídica concurrente -sea, pues, de índole formal o material- permite a aquella el dictado de un segundo acto, precisamente el que se dirige a dar cumplimiento al previamente dictado en la vía revisora que lo ordena o habilita, según su naturaleza, pero dicha facultad no autoriza a reiterar esa actividad y concretarla en un tercer o ulteriores actos de liquidación. 2) Bajo ningún concepto y en ninguna circunstancia es lícito que la Administración pueda dictar un tercero y, menos aún, otros subsiguientes actos administrativos, aunque el segundo acto adoleciera de cualquier vicio, formal o material, con infracción del ordenamiento jurídico. Los principios generales de buena administración y el de buena fe, entre otros, se oponen a tal posibilidad, de manera absoluta. No es admisible conceder a la Administración una oportunidad indefinida de repetir actos administrativos de gravamen hasta que, al fin, acierte, en perjuicio de los ciudadanos. <https://www.aedaf.es/>

TS 976/2025 (Rec 5342/2023)

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. Unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los Tribunales de Justicia. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano judicial distinto, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, o por qué valora la prueba de una forma diferente. La doctrina constitucional que consagró que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado arrancó con la STC núm. 2/1981, de 30 de enero, a la que han seguido otras muchas (SSTC núm. 77/1983, de 3 de octubre, 24/1984, de 23 de febrero, 158/1985, de 26 de noviembre, o 70/1989, de 20 de abril), aseverando en todas ellas dicho Tribunal Constitucional que en la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica, relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron. Es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, pues a ello se oponen los más elementales principios de la lógica jurídica y extrajurídica. Esto, vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el artículo 9.3 de la CE. Pero, en cuanto dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justificables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el artículo 24.1 de la CE, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios. El órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea solo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. **No se trata, pues, de que la segunda sentencia haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por la previa sentencia dictada por el mismo órgano judicial o por otro distinto, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada, de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina del Tribunal Constitucional (vid.STC 158/1985), según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en Derecho.** Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio. En el caso examinado dos sentencias de la misma Sala y Sección dictadas con una diferencia de ocho meses sostuvieron ante idénticas pruebas la afectación parcial y la no afectación parcial del inmueble que constituye la vivienda habitual de la administradora de la sociedad y su esposo al desarrollo de la actividad ejercida en sede de la entidad mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P. La segunda sentencia que rechazó la afectación parcial no motivó el cambio de valoración de la prueba, por lo que la sentencia recurrida debe ser casada, y aceptar los hechos probados de la primera de las sentencias. De conformidad con lo establecido el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión y declarar que: Unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los Tribunales de Justicia. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano judicial distinto, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, o por qué valora la prueba de una forma diferente. <https://bitopusciss.ciss.es/>

TSJ PV 326/2024 (Rec 28/2024)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Confirmación de la liquidación girada. Cálculo del rendimiento neto. La discrepancia del demandante radica en que para determinar si "el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente no supera los 600.000 euros"y poder así optar por la modalidad simplificada del método de estimación directa, considera que no hay que calcular o

tener en cuenta los rendimientos netos de la sociedad civil de la que forma parte (criterio seguido por la Administración) sino el porcentaje de dicha cantidad que a él le corresponde en el ámbito de la sociedad. Pues bien, en el presente caso, la sociedad civil de la que forma parte el demandante está dada de alta en el Censo del Impuesto de Actividades Económicas en el epígrafe 1 84100 Servicios Jurídicos y tiene asignado su correspondiente NIF. Es la sociedad civil la que realiza la actividad. En el año 2021 la referida sociedad civil obtuvo de la entidad "Servicios Jurídicos La Factorya" con NIF B95988077, percepciones por importe de 911.600,00 euros. Es éste el volumen de ingresos a tener en cuenta para la determinación del régimen de estimación directa aplicable. Y ello porque una cosa es que las comunidades en régimen de atribución de rentas no tengan la consideración de contribuyentes y que las rentas de las citadas comunidades se atribuyan a los socios en la proporción que corresponda y otra bien distinta es la forma de determinar el rendimiento neto de dichas comunidades, que será el de estimación directa normal o simplificada, dependiendo de su volumen de ingresos. Así resulta de la normativa antes expuesta. Se atiende al rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades para determinar la modalidad normal o simplificada de la estimación directa y luego se atribuye a cada socio en la proporción que hayan pactado. Los rendimientos económicos obtenidos por el demandante provienen de una sociedad civil; es la sociedad civil la que realizó la actividad y por ello son los rendimientos de la misma los que han de tenerse en cuenta. Y como quiera que fueron superiores a 600.000 euros, no cabe la aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, aunque luego ese rendimiento se distribuya entre los dos socios al 50%. <https://bitopusciss.ciss.es/>

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

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
DGT (VI161-25)	01/07/2025	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible. Ganancia patrimonial. Suscripción de un contrato mediante el cual la interesada se compromete a participar en un programa de reseñas organizado por una plataforma de ventas online, donde recibe productos para evaluarlos públicamente. Así, y siempre que la colaboración de los participantes responda a un hecho circunstancial (es decir, que su participación lo sea exclusivamente en función de la mera condición de encuestado) y no sea 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) ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad (esto es, que la colaboración no sea una consecuencia de su perfil empresarial o profesional), la gratificación o compensación que se entregue a los participantes procederá calificarla, a efectos de su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como ganancia patrimonial, tal como resulta de lo dispuesto 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. Por tanto, esta será la calificación que procede otorgar en el presente caso respecto a las compensaciones (en este caso, los propios productos —o la utilización de los mismos, en caso de que tengan que devolverse— objeto de reseña u opinión, desde su consideración como rentas en especie, conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1 de la Ley del Impuesto, valorables, por tanto, según lo establecido en el artículo 43 y 34 de la misma ley) que se perciban, pues cabe entender (conforme con los términos en que se formula la consulta) que la opinión expresada por el consultante sobre el producto, mediante la realización de una reseña en la página web que se los suministra, no deriva de relación laboral alguna ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad en los términos arriba señalados, sino que la reseña se realiza como mero consumidor dentro de ámbito de la relación con obligaciones recíprocas que se establece entre los suministradores de los productos

(entrega o utilización de los mismos) y entre el consultante (expresar sus opiniones como consumidor). En cuanto a la integración de estas ganancias patrimoniales en la base imponible, esta se realizará desde su consideración como renta general. <https://www.aedaf.es/>

HFBizkaia

Nº 142/25

IRPF. BASE IMPONIBLE. GANANCIAS PATRIMONIALES. Transmisión de la vivienda de portería por una comunidad de propietarios. Valor de adquisición a efectos del cálculo. El consultante adquirió el 1 de septiembre de 2014 junto con su cónyuge, estando en el régimen económico de gananciales una vivienda, un garaje y un trastero en una urbanización de un municipio de Bizkaia. En la escritura de compraventa relativa a dichos inmuebles no se hace referencia a las zonas comunes de la urbanización. En la actualidad la comunidad de propietarios de la urbanización está valorando transmitir la vivienda de portería que es de titularidad de la comunidad de propietarios a la que pertenece. De acuerdo a la normativa anteriormente señalada, **el valor de adquisición para cada uno de los copropietarios será el resultado de aplicar el porcentaje que resulte de la diferencia entre los coeficientes de propiedad en el inmueble en el que se encuentre localizado el elemento común que se transmite anterior y posterior a la segregación, sobre la cantidad que resulte de sumar el importe real satisfecho por la adquisición de la vivienda con su garaje y trastero y los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por ellos.** En cuanto al valor de transmisión, este será el resultado de aplicar su coeficiente de propiedad en el inmueble en el que se encuentra situada la vivienda portería (elemento común que se transmite) anterior a la segregación, sobre el importe real por el que se hubiera efectuado la enajenación de esa vivienda portería, una vez deducidos los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubiesen sido satisfechos por cada uno de los propietarios transmitentes. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. <https://www.aedaf.es/>

HFBizkaia

Nº 145/2025

ISD. SUSTITUCIÓN FIDEICOMISARIA. TRIBUTACIÓN DE LA FIDUCIARIA Y DE LOS FIDEICOMISARIOS. El consultante es padre de tres hijos y es también pareja de hecho (constituida de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 2/2003 de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho) de una persona que no es la madre de sus hijos. En su testamento ha instituido a su pareja de hecho como heredera universal de todos sus bienes (salvo la legítima de sus descendientes) con carácter de fiduciaria, siendo sus tres hijos los herederos fideicomisarios por partes iguales. El fideicomiso es de residuo, pudiendo, por tanto, la fiduciaria disponer libremente por actos inter vivos de los bienes fideicomitidos sin limitación alguna (si aliquid supererit). De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en el presente caso, la liquidación correspondiente a la adquisición mortis causa realizada por la fiduciaria (pareja de hecho del consultante) con plenas facultades de disposición sobre los bienes, se devengará al fallecer el fideicomitente-instituyente (el consultante). Por su parte, la liquidación correspondiente al fideicomiso de residuo, se devengará con el fallecimiento de la fiduciaria, atendiendo al valor de los bienes del caudal hereditario en dicho momento y con arreglo a los tipos de gravamen en vigor en dicha fecha. Respecto a estos bienes, el causante será el padre y se atenderá a dicho grado de parentesco para determinar el tipo de gravamen a aplicar por los bienes que adquieran los fideicomisarios (sus hijos). Por último, en lo que respecta a la parte de los bienes que conformen el residuo que heredarán los fideicomisarios, los causahabientes de la fiduciaria podrán solicitar la devolución de la parte del Impuesto correspondiente a la nuda propiedad si justifican que los bienes afectados por la

sustitución han sido transmitidos a los sustitutos designados por el testador (en este caso, a los hijos del consultante). . <https://www.aedaf.es/>

DGT (VI446-25) 29/07/2025

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. DEDUCCIÓN CUOTAS SOPORTADAS. IRPF. RETRIBUCIÓN EN ESPECIE. ARRENDAMIENTO DE PARCELAS DE GARAJE. Una empresa arrienda plazas de garaje a la concesionaria de un aparcamiento de la zona portuaria de Tarragona. Estas plazas son ofrecidas a los trabajadores que acuden al centro de trabajo, sin plaza fija, sólo días laborables, validez diaria y en función de disponibilidad (uso por orden de llegada). Ante la duda sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas por este servicio, eleva consulta a la DGT, quien en su contestación recuerda que: 1. Estamos ante una prestación de servicios entre dos sujetos pasivos del impuesto (LIVA art.4, 5 y II). Se produce una mediación en nombre propio entre la empresa cesionaria y sus trabajadores: la consultante recibe el servicio de aparcamiento y lo presta a sus empleados (LIVA art.II.Dos.15º; DGT CV 15-II-16). 2. Tiene la consideración de destinatario jurídico a quien el empresario o profesional entrega los bienes o presta el servicio. 3. Por obligación, debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación. Establecido lo anterior, la DGT analiza la deducibilidad de las cuotas soportadas por el arrendamiento y cesión gratuita de las plazas de garaje. Respecto a esto, recuerda que (DGT CV 11-5-15): 1. La deducibilidad de las cuotas soportadas por bienes y servicios está condicionada a su afectación a operaciones que originan el derecho a deducir (LIVA art.94.Uno.1º y 95.Uno y Dos.5º). 2. Si el bien o servicio está afecto a la empresa y originó derecho a deducción, el uso privado genera autoconsumo (LIVA art.7.7º y 12.3º). Si el uso sirve primordialmente a fines empresariales y la ventaja personal es accesorio, no existe autoconsumo, ni tampoco restricción a la deducción de las cuotas soportadas (entre otras, TJUE 18-7-13, asunto Medicom C-211/11). En base a lo apuntado, la Administración concluye que, existiendo una dificultad objetiva de aparcamiento, el servicio que presta a sus empleados sirve principalmente a la empresa (facilita asistencia y organización), calificando la ventaja que obtiene el trabajador como accesorio, siempre que se mantengan las condiciones de uso colectivo y limitado de las plazas de garaje. NOTA En esta consulta la DGT también se pronuncia acerca de los rendimientos del trabajo en especie, donde reitera que la cesión indiferenciada y colectiva de plazas de aparcamiento a la plantilla, en las condiciones descritas, está exenta al considerarla un servicio social (LIRPF art. 42.3.b). La atribución nominal de una plaza a un trabajador, sería retribución en especie. <https://online.elderecho.com/>

4. CONVIENE RECORDAR

4.1. Segundo plazo de pago IRPF 2024

A quienes hayan optado por fraccionar el pago del IRPF correspondiente al ejercicio 2024 y lo hayan domiciliado, el importe pendiente (40%) se les cargará en cuenta el día 5 de noviembre si son contribuyentes de Territorio Común, mientras que si se trata de contribuyentes de los Territorios Forales, el cargo en cuenta tendrá lugar el día 10 del citado mes.

En las declaraciones presentadas ante la Agencia Tributaria, en Territorio Común, cuando no se haya domiciliado el segundo pago deberá utilizarse para realizar este ingreso el modelo 102.

4.2. Periodo durante el cual es necesario conservar la documentación en caso de disponer de Bases Imponibles Negativas pendientes de Compensación

Una duda recurrente suele ser determinar el plazo durante el cual es necesario conservar la documentación una vez se ha cumplido con las obligaciones a efectos fiscales. Si bien se tiende a pensar que la prescripción/ caducidad es el plazo que marca la posible destrucción de la documentación, hay conceptos que obligan a conservar determinada información por un plazo superior, ya que, de no hacerlo, caemos en la posibilidad de perder determinados derechos que como contribuyentes nos corresponden, uno de ellos son las **Bases Imponibles Negativas (BINs)**.

En este sentido, ha sido el Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) el que recientemente, unificando criterio, ha aclarado como hay que proceder en el caso de las BINs. Si bien son un derecho del contribuyente, su aplicación está condicionada a que documentalmente se pueda acreditar su existencia y cuantía, incluso si han sido generadas en ejercicios prescritos, y es que, la prescripción del derecho de la Administración para liquidar no impide su facultad de comprobar elementos arrastrados, como las BINs, cuando se aplican en un ejercicio no prescrito.

En Territorio Común la compensación de BINs no tiene límite temporal, ahora bien, la Administración **puede comprobar** su origen durante 10 años desde que finaliza el plazo para declarar la BIN. Durante ese periodo de tiempo el contribuyente tiene que ser capaz de aportar:

- Autoliquidaciones originales
- Libros contables
- Soportes documentales (facturas, contratos, etc.).

Transcurridos los citados 10 años, el contribuyente tiene que ser capaz de **acreditar** la BIN, para lo que debe presentar:

- La autoliquidación de origen
- La contabilidad con justificación de su depósito en el Registro Mercantil.

En todo caso, la carga de la prueba corresponde al contribuyente y la falta de la documentación indicada conlleva que no se permita su compensación, aunque se hayan declarado en formularios oficiales, puesto que este hecho no prueba su veracidad si no van acompañadas de soporte contable adecuado.

En Bizkaia, donde el límite temporal para compensarlas está limitado a 30 años, la norma dispone que la Administración tributaria podrá, en todo caso, realizar las oportunas actuaciones de comprobación e investigación para determinar la **realidad, procedencia y cuantía** de las BINs, cuya compensación pretendieran los obligados tributarios, **cualquiera que sea el ejercicio en que se originó el derecho a las mismas**, precisando, eso sí, que dichas actuaciones no podrán dar lugar a liquidación tributaria alguna respecto de los ejercicios de que procedan. Además, existe la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos respecto de los que hubiera prescrito el ejercicio de la potestad para determinar las deudas tributarias,

que se mantendrá durante el plazo de prescripción del ejercicio de dicha potestad respecto de los periodos impositivos en que dichas operaciones deban surtir efectos.

Mientras que, en Álava y Gipuzkoa, con un límite temporal de compensación igual a Bizkaia, la norma dispone que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases pendientes de compensación, prescribirá a los 35 y 20 años, respectivamente, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dicha base.

En los 3 territorios forales, el contribuyente deberá acreditar mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

4.3. Obligación de auditar

Se exceptúa de la obligación de revisión de las cuentas anuales y, en su caso, del Informe de Gestión por parte del Auditor de cuentas a aquellas sociedades que **durante dos ejercicios consecutivos** reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 5.700.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias indicadas.

En los supuestos de constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas anteriormente.

4.4. Actualización de la renta en los arrendamientos

La Ley de Arrendamientos Urbanos, establece que durante la vigencia del contrato, la renta solo podrá ser actualizada por el arrendador o el arrendatario en la fecha en que se cumpla cada año de vigencia del contrato, en los términos pactados por las partes, y que en defecto de pacto expreso, no se aplicará actualización de rentas a los contratos.

La renta actualizada será exigible al arrendatario a partir del mes siguiente a aquel en que la parte interesada lo notifique a la otra parte por escrito, expresando el

porcentaje de alteración aplicado y acompañando, si el arrendatario lo exigiera, la oportuna certificación del Instituto Nacional de Estadística.

Será válida la notificación efectuada por nota en el recibo de la mensualidad del pago precedente.

No habiéndose ejercitado el citado derecho, se podrá actualizar la renta considerando el IPC acumulado, pero no recuperar las cantidades dejadas de ingresar.

4.5. Bienes de inversión a efectos del IVA

La normativa del IVA define los bienes de inversión como los *“bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación”*.

No obstante, **“no tendrán la consideración de bienes de inversión:** 1. Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo. 2. Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión. 3. Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización. 4. Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente. 5. Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 €”.

4.6. Capital social en las sociedades de responsabilidad limitada

La ley “Crea y Crece” (Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas), redujo el importe del capital mínimo necesario para constituir una S.L. a la cantidad de un euro (1,00 -€). Ahora bien, mientras el capital se mantenga entre 1 y 3.000 euros, a) deberá destinarse a la reserva legal una cifra al menos igual al 20% del beneficio hasta que dicha reserva junto con el capital social alcance el importe de tres mil euros y, b) en caso de liquidación, voluntaria o forzosa, si el patrimonio de la sociedad fuera insuficiente para atender el pago de las obligaciones sociales, los socios responderán solidariamente de la diferencia entre el importe de tres mil euros y la cifra del capital suscrito.

Este nuevo límite aplica igualmente a las modificaciones de capital que se quieran realizar, lo que se traduce en que cualquier Sociedad de Responsabilidad Limitada constituida antes o después de la entrada en vigor de la citada ley, en caso de interesarle, puede beneficiarse de este cambio y reducir el capital social por debajo de los 3.000 euros.

4.7. Tipo de retención aplicable en los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario

A día de hoy y de cara al próximo ejercicio, no se prevén modificaciones al respecto en lo referente al tipo de retención aplicable a los rendimientos de capital inmobiliario y mobiliario (dividendos, intereses), permaneciendo este en el 19% tanto en los Territorios Forales como en Territorio Común.

4.8. ¿Cómo limitar la retención en origen cuando se perciben dividendos de Sociedades radicadas en el extranjero?

Con carácter general, mediante la aportación de un certificado específico de residencia fiscal, es posible limitar la retención practicada en origen a los dividendos extranjeros (en ocasiones superior al 25%), siempre que exista un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España y el Estado en que reside la Sociedad pagadora.

En los Convenios de doble Imposición firmados por España, la retención a soportar en el país de origen suele ser del 15%, pudiendo producirse en consecuencia un ahorro significativo en algunos casos.

5. FLASHES TRIBUTARIOS ⁽²⁾

5.1. IRPF.- Las aportaciones a EPSV efectuadas por un residente de territorio común podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del IRPF exigido en territorio común, en las mismas condiciones y con los mismos límites y requisitos que se prevén para las mutualidades de previsión social. (DGT V0791-25, 7 May. 2025).

5.2. IS.- Una filial inactiva puede seguir en el grupo de consolidación fiscal, y, si se disolviera teniendo Bases Imponibles Negativas generadas en periodos de consolidación fiscal, no serían aprovechables por el grupo. (DGT V0363-25, 20 Mar. 2025).

5.3. IRPF.- El mayor o menor gasto por la regularización de cotizaciones de autónomos (que se realiza una vez conocidos los rendimientos definitivos) en la declaración de IRPF se imputa al ejercicio en que ésta se efectúa. (DGT V0874-25, 22 May. 2025).

5.4. IS.- La ampliación de capital con una prima de emisión desproporcionada se considerará una donación a los socios preexistentes salvo que exista una causa mercantil que la justifique. (STSJ Madrid, Rec. 1000/2022, 7 En. 2025).

5.5. IRNR.- Se considera trato discriminatorio que los no residentes de países extracomunitarios no puedan deducirse los gastos soportados por el alquiler. (SAN Rec 636/2021, 28 Jul. 2025).

5.6. IS.- Que la operación genere liquidez para poder pagar a las personas físicas puede constituir un motivo económico válido para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VII LIS. (DGT V0019-25, 9 En. 2025).

5.7. ISD.- La reducción en ISD por la adquisición mortis causa de una empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles, exige acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa del IRPF para su calificación como actividad económica, sin que se precise justificar la contratación de la persona empleada desde un punto de vista económico. (STS Rec 956/2025, 14 Jul. 2025).

- 5.8.IVA.-** Los utility tokens no tienen la consideración de dinero electrónico sino que son calificados como bono y al no conocerse ex ante el lugar de realización ni la operación subyacente (bienes o servicios), se califican como polivalentes. (DGT V1003-25, 12 Jun. 2025).
- 5.9.IVA.-** Una compañía aérea no puede retrasar la expedición de una factura por la reserva pagada anticipadamente de un vuelo hasta que se efectúe el último trayecto incluido en la misma. (DGT V0801-25, 8 May. 2025).
- 5.10.IS.-** Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades del gasto incurrido por la realización de un Master en Organización y Dirección de Empresas por personas socias de la entidad. (Consulta HFB 9904, 30 Jun. 2025).
- 5.11.IAE.-** El alta en IAE de un abogado no le permite prestar un servicio de mediación puntual en una operación inmobiliaria sin tributar por distinto epígrafe (DGT V0806-25, 12 May. 2025).
- 5.12.IP.-** Las inversiones financieras a corto plazo no pueden considerarse entre los bienes afectos a la actividad económica de la sociedad participada. La carga de la prueba corresponde al contribuyente, que es el que debe acreditar que la afectación es real y efectiva, sin que la mera disponibilidad o susceptibilidad de utilización de activos sea un concepto equiparable. (OJA Álava, R, 27 Abr. 2023, Rec. 265/2019).
- 5.13.Recaudación.-** Ante la ausencia de declaración expresa de inembargabilidad, el ingreso mínimo vital, no tiene la consideración de inembargable (DGT V2371-24, 20 Nov. 2024).
- 5.14.IS.-** Aun cuando la Diputación pueda realizar actuaciones en su territorio cuando tenga competencia de exacción, no puede hacer un requerimiento que alcance a todas las operaciones realizadas tanto en su territorio como fuera del mismo, porque ello implica el ejercicio de competencias inspectoras de las que carece. (JACOEC, R 16/2024, 26 Abr. 2024, 11/2020).
- 5.15.IRPF.-** El interesado debe justificar tanto las obras realizadas como su coste real para incrementar el valor de adquisición del inmueble sin que pueda aceptarse el valor declarado de las mejoras basándose únicamente en la escritura de obra nueva (TEAC, R, 19 Nov. 2024, Rec. 3308/2021).

(*) Fuente: Bitopus, CISS Fiscal , Actum Fiscal