



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

ÍNDICE ⁽¹⁾

1. TERRITORIO COMÚN

- 1.1. Régimen de actuaciones realizadas a través de medios electrónicos, telemáticos y telemáticos en procedimientos cuya gestión corresponda a la Dirección General de Tributos.
- 1.2. Aplazamiento del VERIFACTU
- 1.3. Estimación objetiva I.R.P.F. y Régimen Simplificado I.V.A.

2. TERRITORIOS FORALES

2.1. ÁLAVA

Sin novedades legislativas relevantes.

2.2. GIPUZKOA

- 2.2.1. Aprobación de las actividades prioritarias de mecenazgo de interés general para el periodo 2025-2029
- 2.2.2. Adaptación de la normativa de Gipuzkoa a las modificaciones del Concierto Económico
- 2.2.3. Impuesto Complementario.
- 2.2.4. Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras

2.3. BIZKAIA

- 2.3.1. Modificación de diversos reglamentos tributarios y desarrollo del nuevo tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria
- 2.3.2. Coeficientes de actualización a efectos del I.S. y del I.R.P.F.
- 2.3.3. Modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales y del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- 2.3.4. Modificaciones introducidas en los modelos 345 y 190
- 2.3.5. Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras
- 2.3.6. Impuesto complementario.

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. Comunicación de los trabajadores (IRPF)
- 4.2. La obligación de comunicar antes del 31/01/2026 las variaciones en los elementos tributarios del Impuesto sobre Actividades Económicas "IAE".
- 4.3. IRPF: Estimación directa simplificada, opción (Territorios Forales)
- 4.4. Plazo para la aplicación de la regla de prorata especial en el IVA
- 4.5. Plazo para la inscripción en el Registro de devolución mensual de IVA (REDEME)
- 4.6. Plazo para comunicar y acogerse al Régimen especial de grupo de entidades (REGE)
- 4.7. Multas por anotaciones con retraso en el LROE
- 4.8. Código LEI: renovación

5. FLASHES tributarios

6. CONSULTAS CONTABLES RESUELTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN EL BOICAC

⁽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. Orden HAC/1358/2025, de 20 de noviembre, por la que se establece el régimen de las actuaciones realizadas a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de aplicación de los tributos cuya tramitación corresponda a la Dirección General de Tributos y se prevé la aprobación del formulario y modelo de representación de carácter voluntario a utilizar en dichos procedimientos. (B.O.E. 01/12/2025).

Mediante esta orden la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) pasa a aplicar la misma normativa electrónica que la AEAT, salvo en aquello en lo que exista una norma específica distinta.

La nueva regulación entra en vigor el 2 de diciembre de 2025, pero su aplicación plena tendrá lugar con una resolución posterior del titular de la DGT, que concretará su operatividad práctica y deberá publicarse tanto en el BOE como en la sede electrónica de Tributos.

Mediante dicha Orden se establece que todas las actuaciones electrónicas, informáticas y telemáticas de la DGT se regirán por la normativa de la AEAT, salvo que una norma específica establezca lo contrario.

La previsión se concreta en tres ámbitos esenciales:

1. Acreditación de la representación y apoderamientos

La representación que un obligado tributario haya inscrito ante la Agencia Tributaria será válida automáticamente ante Tributos.; lo que implica que no será necesario duplicar trámites de apoderamiento ni aportar nuevas acreditaciones para presentar consultas escritas u otras actuaciones.

2. Notificaciones electrónicas: se aplicará el mismo régimen de notificaciones electrónicas que la AEAT, incluyendo el sistema de avisos.

3. Sellos electrónicos, CSV y firma con CSV: la norma permite a la DGT adoptar las mismas técnicas de identificación y validación de la AEAT, integrando mecanismos que otorgan plena seguridad jurídica (sello electrónico, CSV y firma con CSV).

Además, se recoge que la DGT pondrá a disposición, en su sede electrónica, dos modelos voluntarios: un formulario normalizado de presentación de consultas tributarias escritas y un documento normalizado de representación voluntaria.

1.2. Real Decreto-ley 15/2025, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes para favorecer la actividad inversora de las entidades locales y de las comunidades autónomas, y por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación (B.O.E. 03/12/2025)

A través del Real Decreto-Ley señalado se establece el aplazamiento de la fecha de adaptación obligatoria de los sistemas informáticos que soporten los procesos de facturación (cuestión que fue objeto de una circular previa), siendo las nuevas fechas de implantación obligatoria las siguientes:

- A partir del 1 de enero de 2027 para las empresas que tributan en el Impuesto sobre Sociedades.
- A partir del 1 de julio de 2027 para los empresarios o profesionales que tributan en el IRPF.

1.3.Orden HAC/1425/2025, de 9 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2026 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.E. 11/12/2025).

Se mantienen para el ejercicio 2026 en I.R.P.F. la cuantía de los signos, índices o módulos, así como las instrucciones de aplicación. Asimismo, como en años anteriores, se establece una reducción del 5 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos aplicable a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva.

Por otro lado, los contribuyentes por el I.R.P.F. que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en 2026 en un 5 por ciento.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, la presente orden también mantiene, para 2026, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

2. TERRITORIOS FORALES

2.1. ÁLAVA

Sin novedades legislativas relevantes.

2.2. GIPUZKOA

2.2.1.Decreto Foral 17/2025, de 4 de noviembre, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el periodo 2025-2029 en el ámbito de los fines de interés general (B.O.G. 07/11/2025).

Mediante dicho Decreto, y con efectos desde el 1 de enero de 2025, se declara la relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés para el periodo 2025-2029, así como las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir y las obligaciones de información (modelo 182).

Una de las novedades introducidas es la modificación del plazo que tienen todas aquellas personas o entidades que realicen algunas de las actividades para presentar la solicitud de inclusión de la actividad como prioritaria. (Hasta ahora el plazo era hasta el 1 de diciembre). Con este Decreto se establece que el plazo de presentación de dicha solicitud, con carácter general, es antes del inicio del año en el que se realice la actividad prioritaria.

Se recoge un régimen transitorio, en relación con las actividades a realizar en el año 2025, para las solicitudes referidas a este primer año que, dados los plazos de tramitación del citado decreto foral, no podrán realizarse de acuerdo con el nuevo régimen.

2.2.2. Norma Foral 2/2025, de 24 de noviembre, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las modificaciones del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobadas por la Ley 3/2025, de 29 de abril, y se aprueban otras modificaciones tributarias (B.O.G. 28/11/2025)

Se incorporan diversas modificaciones en relación a los tributos concertados.

En el Impuesto sobre Sociedades, y el IVA 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. Y además, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes pasa a ser un tributo concertado de normativa autónoma.

Se añaden otras modificaciones que afectan esencialmente al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades y a la Norma Foral General Tributaria, destacando en el primer caso, la inclusión de un régimen transitorio aplicable a los excesos de aportaciones a sistemas de previsión social de empleo no reducidos en periodos impositivos anteriores a 2025, atendiendo al cambio del régimen de dichas aportaciones en la Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, por la que se aprueban la reforma del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y otras modificaciones tributarias, que ya fueron objeto de una circular anterior.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, entre las modificaciones más relevantes, destaca la introducción de una regla de cautela para los casos en que la nueva deducción por creación de empleo de mujeres y menores de 36 años, incorporada por la anterior mente citada Norma Foral 1/2025, no llegue a cumplir el requisito de la duración de los contratos y del número de trabajadores en la plantilla. Otra modificación destacable es la que afecta a los incentivos a la participación de proyectos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, así como a los proyectos en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Para ambos proyectos se establecen ciertas cautelas con el fin de delimitar el grado de retribución de quien intermedia en la estructuración de los contratos de financiación. Así, se condiciona la aplicación de lo dispuesto en los artículos 64 bis y 66 ter a que la financiación neta que perciba el contribuyente que realiza el proyecto, una vez descontados los honorarios de la persona o entidad intermediaria, sea de, al menos, el 78 % del importe de la deducción que pueda acreditar el contribuyente que participa en la financiación del proyecto. Esta modificación surtirá efectos para los contratos de financiación suscritos a partir de 1 de enero de 2026.

Se introduce una nueva disposición adicional en la misma norma foral, que será desarrollada reglamentariamente, en la que se establecen las obligaciones de suministro de información sobre criptoactivos, diligencia debida y, en su caso, de registro y sus líneas generales, estableciéndose su régimen sancionador y medidas aplicables en caso de que se den determinadas irregularidades en el contexto de la diligencia debida.

2.2.3. Norma Foral 3/2025, de 24 de noviembre, del Impuesto Complementario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.(B.O.G. 28/11/2025)

Se trata de un impuesto que sólo se aplica a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro periodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo.

Con carácter general, tendrán la consideración de contribuyentes las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en territorio español, si bien quienes deberán, por imperativo legal, y en lugar de las mismas, cumplir la obligación tributaria principal, así como la obligación

formal inherente al pago del impuesto (presentación de la correspondiente autoliquidación), son aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador en calidad de sustituta de la contribuyente.

Tienen la consideración de entidades excluidas quienes, con carácter general, no ejerzan una actividad comercial o empresarial o realicen actividades de interés general. En particular, se excluyen de la aplicación de la presente norma foral las entidades públicas, las organizaciones internacionales, los fondos de pensiones y las organizaciones sin ánimo de lucro. Del mismo modo, tienen la consideración de entidades excluidas los fondos de inversión y los instrumentos de inversión inmobiliaria cuando tengan la consideración de entidad matriz última del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, siendo esta última una exclusión técnica, en la medida en que las rentas obtenidas por dichas entidades se gravan en sede de sus titulares

El período impositivo del Impuesto Complementario de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud coincidirá con el ejercicio económico de la entidad matriz última del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud si elabora estados financieros consolidados o, en su defecto, coincidirá con el año natural. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

Se establece una obligación de información configurada para todas las entidades que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en forma de declaración informativa, si bien dichas entidades podrán identificar a una única entidad constitutiva como entidad designada para presentar, en su nombre y por su cuenta, la declaración informativa del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

La autoliquidación e ingreso recaen sobre las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en territorio español.

2.2.4. Norma Foral 4/2025, de 24 de noviembre, del impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras (B.O.G. 28.11.2025)

El impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras se configura como un tributo concertado de normativa autónoma, y los puntos de conexión, en lo que respecta a la normativa aplicable e inspección del impuesto, se fijan atendiendo a la normativa, foral o común, del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de no residentes que resulte de aplicación. En cuanto a la exacción, se atiende al volumen de operaciones realizado a lo largo del período impositivo en cada territorio, aplicando las reglas de exacción dispuestas para el impuesto sobre sociedades en el Concierto.

Se trata de un tributo temporal que grava el margen positivo de intereses y comisiones obtenido por entidades de crédito, sucursales de entidades de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito derivado de la realización de la actividad en territorio español, quedando excluidas, por tanto, el margen imputable a sucursales situadas en el extranjero. Entre los elementos más destacados del impuesto cabe señalar que la base liquidable del impuesto será el resultado de reducir la base imponible en el importe de diversas reducciones: una reducción genérica de 100 millones de euros, la reducción por la obra benéfico-social de las Fundaciones bancarias y la reducción por determinadas aportaciones obligatorias en el ámbito de las sociedades cooperativas. Por otra parte, la escala de gravamen se compone de cinco tipos de gravamen; el tipo inicial es del 1 % para los primeros 750

millones de base liquidable, y alcanza el 7 % para una base liquidable mínima de 5.000 millones.

2.2.5. Decreto Foral 22/2025, de 2 de diciembre, por el que se desarrolla parcialmente la Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, y se introducen otras modificaciones reglamentarias (B.O.G. 15/12/2025).

Se desarrolla el tratamiento tributario de la previsión social y se introducen otras modificaciones derivadas de la citada Norma Foral 1/2025, citándose a continuación, entre otras, las siguientes:

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- Modificación del régimen de estimación directa simplificada:
 - En relación a las actividades agrícolas y ganaderas: se consolida el porcentaje de minoración en concepto de gastos deducibles del 70 %, con supresión de la obligación especial de llevanza de libros.
 - En las actividades forestales: exclusión de ingresos por talas sanitarias y aumento del gasto deducible por repoblación hasta el 85 %, eliminando la exigencia de especies autóctonas.
 - Incorporación reglamentaria de las reglas especiales para el transporte de mercancías por carretera.
- Cuentas vivienda: se modifican los plazos y condiciones de deducción, con ampliación a 10 años para menores de 36 años.
- Obligación de autoliquidar: se sustituye el sistema de doble umbral por un único umbral de 20.000 euros en rendimientos del trabajo y se suprime el sistema opcional de tributación exclusiva por rendimientos del trabajo.

En el Impuesto sobre Sociedades:

- En relación con la determinación del tipo mínimo de tributación, y en particular con la aplicación del límite del 15 %, se aclara que su aplicación está supeditada a la efectiva realización de las inversiones, y no a la generación del derecho a la deducción derivada de las mismas.
- Respecto a la tributación adicional sobre beneficios extraordinarios, se precisan los criterios para su aplicación. En particular, se aclara qué debe entenderse por resultado contable positivo, se determinan los ejercicios de referencia –también en supuestos de inicio o reinicio de actividad– y se establecen las especialidades aplicables a los grupos en régimen de consolidación fiscal.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

- Nueva declaración responsable para aplicar el tipo reducido del 4 % en la adquisición de vivienda, debiendo acreditarse no ser titular de más de cinco viviendas en determinados porcentajes de titularidad.

En materia de Recaudación:

- Modificaciones técnicas en el Reglamento de Recaudación, especialmente en materia de aplazamientos, fraccionamientos y compensaciones.

Régimen transitorio y entrada en vigor del citado Decreto:

- Con carácter excepcional para el periodo impositivo 2025 podrán ejercer la opción por la modalidad simplificada del método de estimación directa y de revocación relativo a las actividades agrícolas y ganaderas, en la autoliquidación del IRPF correspondiente al referido periodo impositivo 2025 presentada en plazo.
- Entrada en vigor general conforme a la disposición final única, con efectos diferenciados desde 1 de enero de 2025 y 1 de enero de 2026, según la materia regulada.

2.3. BIZKAIA

2.3.1. DECRETO FORAL 100/2025, de 13 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifican distintos reglamentos tributarios y se desarrolla la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia en materia de previsión social. (B.O.B. 17/11/2025).

Dicho Decreto Foral desarrolla las disposiciones de la Norma Foral 2/2025 que atañen al nuevo tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades.

Se introducen modificaciones con efectos desde la publicación del Decreto Foral, entre las que destacan, modificaciones en el Reglamento de Inspección tributaria, se flexibiliza el régimen de opciones ejercitadas con la declaración, permitiendo su modificación tras el plazo voluntario siempre que no exista requerimiento previo.

Además, modifica el Reglamento por el que se regulan las Obligaciones Tributarias Formales, en el sentido, de que se recoge el deber de información por parte de las sociedades sobre la titularidad real.

2.3.2. DECRETO FORAL 115/2025, de 4 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2026. (B.O.B. 15/12/2025).

Se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2026.

En el caso del **I.R.P.F.**, para la determinación del valor de adquisición de los elementos patrimoniales en el caso de transmisiones onerosas o lucrativas, los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas en el ejercicio 2026, serán los siguientes:

Ejercicios	Coeficientes
1994 y anteriores	2,030
1995	2,156
1996	2,076
1997	2,030
1998	1,985
1999	1,931
2000	1,866
2001	1,796
2002	1,732
2003	1,685

2004	1,635
2005	1,583
2006	1,531
2007	1,489
2008	1,430
2009	1,426
2010	1,402
2011	1,360
2012	1,330
2013	1,309
2014	1,307
2015	1,307
2016	1,307
2017	1,281
2018	1,261
2019	1,249
2020	1,249
2021	1,212
2022	1,121
2023	1,082
2024	1,050
2025	1,020
2026	1,000

Para el **Impuesto sobre Sociedades**, los coeficientes de corrección monetaria se aplicarán sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado. También serán aplicables sobre las amortizaciones contabilizadas atendiendo al año en que se realizaron. Los coeficientes aplicables para los períodos impositivos que se inicien durante el año 2026 son:

Ejercicios	Coeficientes
1983 y anteriores	3,137
1984	2,850
1985	2,631
1986	2,477
1987	2,359
1988	2,254
1989	2,146
1990	2,062
1991	1,993
1992	1,934
1993	1,916
1994	1,879
1995	1,793
1996	1,729
1997	1,701
1998	1,701
1999	1,639
2000	1,530
2001	1,508
2002	1,482
2003	1,460
2004	1,443
2005	1,416
2006	1,390
2007	1,342
2008	1,309

2009	1,295
2010	1,292
2011	1,276
2012	1,266
2013	1,258
2014	1,258
2015	1,251
2016	1,243
2017	1,221
2018	1,204
2019	1,189
2020	1,179
2021	1,167
2022	1,113
2023	1,071
2024	1,040
2025	1,020
2026	1,000

2.3.3. DECRETO FORAL 116/2025, de 4 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.B. 15/12/2025)

En relación con el Libro registro de operaciones económicas de los contribuyentes del IRPF, se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, a fin de incluir las periodificaciones, tanto en el capítulo de ingresos y facturas emitidas, como en el capítulo de gastos y facturas recibidas. Asimismo, al objeto de facilitar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales de las personas físicas, se contempla tanto en el Reglamento del IRPF como en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales de Bizkaia, que la llevanza de los libros registros de IVA, para los contribuyentes que, no desarrollando actividades económicas a efectos del IRPF, sí tengan en cambio la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA (como sucede, en particular, con las personas físicas arrendadoras de bienes inmuebles), podrá cumplirse mediante la llevanza del libro registro de operaciones económicas. Adicionalmente por medio de este Decreto Foral se modifica el Reglamento del IRPF, con la finalidad de simplificar el procedimiento de solicitud y concesión de ampliación del plazo para la adquisición de vivienda habitual en los supuestos de construcción de la misma.

2.3.4. ORDEN FORAL 594/2025, de 4 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de EPSVs, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Pre visión Social, Planes de Previsión Asegurados, PIAS, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia y la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios. (B.O.B. 15/12/2025)

Conforme al nuevo tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria, contenido en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, vinculado al régimen de aportaciones a sistemas de previsión social tanto en el Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades se crean nuevas subclaves para identificar las aportaciones a Entidades de previsión Voluntaria de empleo y aportaciones a sistemas de previsión social de empleo en la que los y las partícipes o socios y socias de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas, y se crean nuevos campos para la identificación de los planes de previsión preferente y para recoger el cumplimiento del grado de proporcionalidad en relación con las aportaciones propias del empresario o empresaria individual o profesional a sistemas de previsión social y las contribuciones que estos o estas realizan a favor de los y las trabajadoras a su cargo.

Y del mismo modo, se introducen diversas modificaciones en relación al modelo 190 (resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios). En concreto, se introducen nuevos campos que recogen información relativa a aportaciones y contribuciones empresariales a planes de previsión preferente y contribuciones empresariales al resto de sistemas de empleo, al objeto de obtener desglosados los datos necesarios para poder aplicar las deducciones previstas en la Norma Foral de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2.3.5. NORMA FORAL 5/2025 de 12 de diciembre, del impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a las modificaciones introducidas en el concierto económico por la Ley 3/2025, de 29 de abril y se realizan otras modificaciones tributarias.(B.O.B. 15/12/2025)

Lo señalado en el punto 2.2.4. de la presente circular se pronuncia en el mismo sentido la Norma /Foral 5/2025, de 12 de diciembre, pero circunscrito al Territorio Histórico de Bizkaia.

2.3.6. NORMA FORAL 6/2025, de 12 de diciembre, por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y se modifican la Norma Foral del impuesto sobre sociedades y la Norma Foral del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (B.O.B. 15/12/2025)

Lo recogido en el punto 2.2.3 de la presente circular se pronuncia en el mismo sentido la Norma Foral 6/2025, de 12 de diciembre, pero circunscrito al Territorio Histórico de Bizkaia.

Sin embargo, la disposición final primera de dicha Norma Foral, y con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, introduce modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, introduciendo un nuevo supuesto de amortización acelerada vinculada a activos sostenibles, la introducción de un incentivo a la participación en proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular, así como la flexibilización de aplicación de la compensación de bases impositivas negativas y para el cálculo del límite de determinadas deducciones, siempre dentro de los límites de la normativa vigente.

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
TC (Rec 2525/2024) 20.11.2025		<p>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deuda Tributaria. Pagos Fraccionados. 1. Con fecha 12 de abril de 2024 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un oficio de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, al que se acompañaba, junto al testimonio del procedimiento ordinario núm. 13852022, el auto de 6 de marzo de 2024, por el que se acordaba el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición indicada en el encabezamiento, por la posible vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. 2. El auto trae causa de los siguientes antecedentes: a) La entidad S.A. ingresó los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades correspondientes a 2018 conforme al sistema de cálculo establecido en la disposición adicional decimocuarta de la LIS, aplicable a las entidades con una cifra de negocios superior a 10 millones de euros, como era su caso. El monto total del segundo pago fraccionado (único que arrojó un importe a ingresar) fue de 722.324,74 euros, ingresado el 15 de octubre de 2018. La cuota líquida del impuesto correspondiente a 2018, resultante de la autoliquidación, presentada el 25 de julio de 2019, ascendió a 541.032,03 euros. Restando a dicho importe el pago fraccionado citado y las retenciones (37.786,55 euros), resultó un importe a devolver de 219.079,26 euros, que la entidad recibió el 27 de diciembre de 2019. El 7 de julio de 2020 la entidad solicitó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el resarcimiento del perjuicio financiero sufrido por el exceso del pago fraccionado respecto de la cuota líquida del impuesto sobre sociedades de 2018. Dicho perjuicio se cuantificaba en 9.523,80 euros, resultantes de aplicar el tipo de interés de demora al importe a devolver (219.079,26 euros), durante el tiempo transcurrido entre el momento de ingreso del pago fraccionado y la fecha de la devolución. S.A. fundamentaba la solicitud en la inconstitucionalidad de la disposición adicional decimocuarta de la LIS, que considera contraria al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, dado que el método de cálculo de los pagos fraccionados difiere notablemente del aplicado para determinar la obligación tributaria principal (que, en el impuesto sobre sociedades, se concreta en la cuota líquida), lo que obliga a anticipar un importe muy superior a esta, con el esfuerzo financiero consiguiente..... D) A la vista de lo expuesto, no podemos compartir el argumento del auto de planteamiento de que, por no aplicar al resultado contable positivo los mismos ajustes y modulaciones que para determinar la base imponible, se estén gravando rentas "irreales" o "ficticias". Al contrario, como recuerdan los preceptos del Código de Comercio antes reseñados, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias es la "imagen fiel" del resultado de la empresa, magnitud que constituye en sí misma una medición razonable de la renta, que se hace en términos reales (no estimados), netos (no brutos) y actuales (del ejercicio en curso), lo que es plenamente válido desde la óptica del principio de capacidad económica como medida de la imposición. Tampoco es correcto sostener, como hace la Sala promotora de la cuestión, que entre el resultado contable y la base imponible existe una "profunda desconexión". Lejos de ser así, la segunda gravita sobre el primero, que es su "elemento nuclear" y "punto de partida clave", como afirma el preámbulo de la LIS, antes citado. Yerra, asimismo, el auto de planteamiento cuando asevera que el uso del resultado contable como base de los pagos fraccionados produce una anticipación "sistemática" de cuotas. Conforme hemos indicado en el fundamento jurídico tercero B) a), el resultado contable puede ser mayor, pero también menor que la base imponible. Por tanto, el método cuestionado no aboca necesariamente a que los pagos fraccionados sean mayores que la cuota líquida del impuesto, máxime considerando que se calculan utilizando un porcentaje del 23 por 100, frente al tipo de gravamen general del 25 por 100 que se aplica a la base imponible para obtener la cuota íntegra y, a partir de ella, la cuota líquida. Naturalmente, es posible que, como sucedió en el caso del proceso a quo, los pagos fraccionados excedan de la cuota líquida y la liquidación del impuesto arroje una cantidad a devolver, pero este efecto no es contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. Según hemos</p>

razonado en el fundamento jurídico cuarto, dado que los pagos a cuenta son autónomos y provisionales respecto de la obligación tributaria principal, en aquellos el principio de capacidad económica rige con menor intensidad que en esta. Así pues, la ley dispone de un margen mayor para regular su cuantificación, optando, en atención a razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad, por diferir hasta el momento de liquidar el impuesto la personalización definitiva de la carga tributaria según las circunstancias subjetivas de cada contribuyente. E) **En suma, debemos concluir que el método de cálculo del importe mínimo de los pagos fraccionados previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta de la LIS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018, no vulnera el principio de capacidad económica como medida de la imposición (art. 31.1 CE), por lo que la cuestión de inconstitucionalidad se desestima.** <https://www.aedaf.es/>

TS (Rec 7626/2023) 3.11.2025

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. DEUDA TRIBUTARIA. LÍMITE DE LA CUOTA ÍNTEGRA. IMPUESTOS SATISFECHOS EN EL EXTRANJERO. Ya se ha expuesto que la cuestión que este recurso plantea se centra en determinar si el hoy recurrido, sujeto pasivo del IP que debe tributar por obligación real, puede beneficiarse del límite cuantitativo que determina el artículo 31. Uno de la LIP..... La controversia, pues, reside en discernir si esta diferencia de trato es discriminatoria, y, en su caso, si es necesario o no el planteamiento de una cuestión prejudicial.....Pues bien, la regulación actual del artículo 5 y 31. Uno. implica que el límite conjunto a la confiscatoriedad (situado en el 60% de una parte de las bases del IRPF) no pueda ser aplicado por un no residente. Como sabemos, el límite conjunto establece que las cuotas íntegras del IRPF y del IP no pueden ser superiores al 60% de la base del IRPF, de modo que si lo fuesen se reduciría la cuota del IP hasta respetarse dicho límite, sin que la reducción pueda exceder del 80% de la cuota del IP. Los no residentes abonan, por tanto, el Impuesto sobre la renta de los no residentes (por las rentas de fuente española que puedan generar los bienes en España), el IP por los bienes que tienen en España y, además, en sus respectivos países de residencia (en este caso, Bélgica), un impuesto equivalente al IRPF (el IPPTA), -del que se descontará la cantidad que corresponda en su país de residencia por el impuesto satisfecho, por el impuesto sobre la renta de no residentes en España correspondiente a las rentas que generen estos y/u otros bienes de su titularidad. En el presente supuesto, existe un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, estando ambos en una situación comparable, pues el hecho de que la titularidad se extienda a todo el patrimonio o una parte no afecta a la delimitación del sujeto pasivo, pues lo que delimita el gravamen es la titularidad de los bienes, ya sea del patrimonio en su conjunto o, de una parte. La existencia de una obligación real o personal es intrascendente pues no altera la naturaleza del impuesto ni su objeto que sigue siendo el mismo. El impuesto del patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los sujetos pasivos, su patrimonio. Por tanto, nos encontramos ante un contribuyente nacional y comunitario que se halla en una situación comparable. Ello es constatable, además, con los paralelismos que tiene nuestro supuesto de hecho con el analizado por la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C127/12, EU:C:2014:21302; en ambos casos nos encontramos ante impuestos directos y personales que distinguen entre obligaciones reales y personales. Por tanto, nos encontramos ante un contribuyente nacional y comunitario que se halla en una situación comparable. Por otro lado, no se ha acreditado ninguna razón objetiva de interés general que pueda justificar esta diferencia de trato. En este punto, debemos plantearnos, además, si efectivamente la confiscatoriedad puede justificar la excepción al principio de circulación de bienes en los términos previstos en el artículo 65 TUE. En el presente supuesto, no resulta razonable tratar de justificar la excepción a la libre circulación de capitales en el principio de no confiscatoriedad, en tanto en cuanto los contribuyentes nacionales y los de terceros se encuentran en la misma situación. En síntesis, existe una vulneración del principio de circulación de capitales. www.aedaf.es

TS (Rec 5744/2023) 16.10.2025

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. Restricción del concepto de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Interpretación del artículo

27 de la LGT, en la redacción vigente aplicable *ratione temporis*. El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si integra el concepto de requerimiento previo contenido en el artículo 27 LGT una actuación comprobadora referida al sujeto que formula una declaración extemporánea y al mismo tributo concernido pero a un ejercicio anterior y, en particular, cuando en ella se ponga de manifiesto el criterio de la Administración sobre la tenencia de un establecimiento permanente en España que comporte la necesidad de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con Establecimiento Permanente. Y, en segundo lugar, se debe esclarecer si la cuantificación de los nuevos recargos previstos en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021, resulta de aplicación de oficio por el órgano judicial que conociera de su impugnación cuando se aprobó la nueva normativa de acuerdo con la disposición transitoria primera de la citada disposición legal, en la que se dispone su aplicación retroactiva en lo favorable. Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del párrafo 1 del artículo 27 LGT, del párrafo 2 del artículo 27 LGT en la redacción dada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021 de 9 de julio y de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 11/2021 de 9 de julio. **La regularización efectuada por el obligado tributario, (-antes de la entrada en vigor de la reforma operada por el artículo decimotercero, apartado tres, de la Ley 11/2021 de 9 de julio-), mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración encaja en el concepto técnico-jurídico de requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT.** <https://www.aedaf.es/>

TEAC (Res 2286/2022) 30.05.2025

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. DEVENGO. PRESCRIPCIÓN IUS DELATIONIS. Cuando la persona que recibe una herencia fallece sin aceptarla ni repudiarla, pasando a su heredero, se produce una única transmisión hereditaria, respecto de la cual la Administración solo puede liquidar el impuesto una vez, fijándose el inicio del cómputo del plazo de prescripción en el fallecimiento de aquella. Una mujer fallece en enero de 2017, instituyendo mediante testamento como única heredera a su madre, la cual fallece en enero de 2018. En el momento del fallecimiento de esta última, aunque previamente había instituido como herederos mediante testamento a sus hijos, debido al previo fallecimiento de su hija, queda como único heredero su hijo. Dado que en ese momento aún se encontraba pendiente la aceptación o repudiación de la herencia de su hermana, sustituye vulgarmente a su madre en dicha herencia, la cual acepta pura y simplemente, al igual que la de su madre, adjudicándose la totalidad de los bienes, derechos y saldos existentes. En consecuencia, mediante declaración fue iniciado el correspondiente procedimiento para que la Administración practicase la liquidación por ISD. Hay que tener en cuenta que la madre, en el plazo legalmente previsto, asumió la obligación tributaria respecto al ISD devengado al fallecimiento de su hija, girándose por parte de la Oficina liquidadora competente la correspondiente liquidación, en la que se omitió por error involuntario incluir unas participaciones y acciones existentes, alegándose la necesidad de tener que deducir de la herencia la deuda correspondiente a tal liquidación complementaria. Pese a dictarse en junio de 2021 acuerdo de declaración de caducidad del citado procedimiento por el ISD devengado, inmediatamente después se inició un nuevo procedimiento contra el único heredero por el ISD devengado por el efecto del ius delationis, ya que al fallecer su madre, no se había producido la aceptación ni repudiación de su herencia. Se presenta escrito de alegaciones en el que solicita que se declare la prescripción del derecho a liquidar, manifestándose que ya había sido previamente aceptada la herencia de su hermana por su madre y, que en virtud del ius delationis, solo se había producido una adquisición. Se admitieron parcialmente, al reconocerse la existencia de una sola transmisión. Siendo el motivo de la presente reclamación la liquidación practicada por el ISD devengado con motivo del fallecimiento de su hermana, entre las alegaciones se encuentra, en primer lugar, la existencia de previa aceptación de la herencia de su

hermana por su madre. **Tratándose de un caso de ius delationis (que es el derecho que se le concede al llamado a una herencia para aceptarla o repudiarla), es transmisible mortis causa cuando el llamado a la herencia fallece sin haber aceptado ni repudiado. A estos efectos, el Tribunal Supremo ha concluido que el derecho de transmisión (CC art.1006) no constituye una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que pasa al heredero transmisario. Por tanto, no hay una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis (TS 11-9-13, EDJ 208060).** El hecho de que la madre presentase el ISD correspondiente a la herencia de la hija, se entiende como una obligación tributaria que no conlleva la voluntad de aceptar la herencia, ni expresa ni tácitamente, unido al hecho de que existe un documento público en el que se reconoce la no aceptación de la herencia de su hija. A este respecto, existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo y doctrina administrativa, según las cuales la mera presentación de la declaración del impuesto no debe considerarse por sí sola como un acto de aceptación tácita de la herencia, salvo que vaya acompañada de otros actos de los que, en su conjunto, se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia. Hay que tener en cuenta que la aceptación de la herencia es un acto voluntario y libre en virtud del cual la persona llamada a la herencia del causante, por testamento o abintestato, manifiesta la decisión de asumir su condición de heredero. En segundo lugar, respecto a la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el impuesto en los casos de transmisión del ius delationis, resulta necesario que exista aceptación de la herencia para que se produzca el hecho imponible del ISD. Como regla general, el ISD se devenga el día del fallecimiento del causante, retrotrayéndose los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia a dicho momento. No obstante, cuando la efectividad de la adquisición de los bienes esté supeditada a la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entiende realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan. A estos efectos, se considera que la falta de ejercicio del ius delationis es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, que desaparece con la muerte de la transmitente (en este caso, la madre), que es el momento en que se transmite el ius delationis a favor de su heredero, pudiendo por tanto ejercerlo, y en consecuencia adquirir la herencia del primer causante. **Por tanto, al producirse en este caso una única transmisión hereditaria, el dies a quo del plazo de prescripción es el momento del fallecimiento de la madre.** Asimismo, en cuanto a si existió algún hecho que haya implicado la interrupción de la prescripción, se admite que cuando el procedimiento iniciado con la presentación de la declaración caduca, por no haberse liquidado en plazo, se pierde el efecto interruptivo, pero eso no evita que se puede iniciar otro procedimiento por la Administración, en cuyo caso la prescripción se va a computar como si el anterior no hubiera existido. Por tanto, si ese nuevo procedimiento se desarrolla dentro de plazo, va a poder interrumpir la prescripción. Por último, en relación con la posibilidad de exclusión de la masa hereditaria de las aportaciones a una entidad realizadas por su hermana, que constituyen un derecho de cobro a su favor, expresamente reconocido, las cuales han sido calificadas como crédito ordinario en el procedimiento concursal en el que ha incurrido la citada entidad, se concluye que debe incluirse en la masa hereditaria por su reconocimiento y existencia, sin perjuicio de que, si posteriormente se declarase incobrable o se viese reducido su importe, proceda su devolución de la parte correspondiente del impuesto satisfecho. <https://analisisdenovedades.com/>

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

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
--------	-------	--------------------------

DGT (V0779-25) 05/05/2025

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. PÉRDIDAS PATRIMONIALES. BASE GENERAL. Expone la consultante: *"Cuando se suscriben unas arras penitenciales para la compra de un inmueble y el comprador decide desistir de la compra pierde las arras penitenciales, teniendo éstas consideración de pérdida patrimonial no derivada de la transmisión de elementos patrimoniales. Mi duda es la siguiente, si en dicho proceso de compra ha actuado como intermediario una inmobiliaria, la cual ha percibido por dicha intermediación una comisión, el hecho de que el comprador desista de la operación no supone el reintegro de la inmobiliaria al comprador de la totalidad de la comisión de compra, si no solo de una parte ya que la otra parte la inmobiliaria se la queda en concepto de mediación por desistimiento". Si el "pago de la comisión de intermediación también tendrá consideración de pérdida patrimonial no derivada de transmisiones patrimoniales al estar estrictamente vinculada con el desistimiento de la compra".* Con este concepto, esta Dirección general viene manteniendo el criterio (consultas V2424-06, V1266-07 y V-0598-08, entre otras) que la pérdida de arras o señal (indemnización o compensación desde la posición del vendedor) constituye una variación en el valor del patrimonio del contribuyente (pérdida patrimonial) que no deriva de la transmisión de un elemento patrimonial, pérdida patrimonial que, desde su consideración como renta general, procederá integrar en la base imponible general (artículos 45 y 48 de la Ley del Impuesto). Cuestión distinta son los honorarios satisfechos a la inmobiliaria interviniente en la operación de compraventa frustrada. Desde esta consideración legal de las pérdidas patrimoniales, el pago de los honorarios satisfechos al intermediario (inmobiliaria) se configura como un supuesto de aplicación de renta al consumo del contribuyente, pues supone un pago por la prestación de servicios de aquella (la inmobiliaria) por su labor de intermediación en la compraventa frustrada, por lo que no puede efectuarse su cómputo como pérdida patrimonial. www.aeat.es

DGT (V1184-25) 01/07/2025

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. EXENCIÓN PARTICIPACIONES ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO. El consultante posee el 91,51 por 100 de una entidad cuya actividad principal es la de holding. Dicha Holding participa, entre otras, en dos sociedades, K y R, de las cuales ostenta el 100% de participación. Dichas entidades se dedican al arrendamiento de inmuebles. La entidad Holding cumple con los requisitos que establece el artículo 4. Ocho. Dos para tener derecho a la exención. Si para mantener la exención de las participaciones sociales en la entidad Holding en el Impuesto sobre el Patrimonio debe tener un empleado a jornada completa en cada una de las entidades, o bien, si para considerar como activos afectos los inmuebles en arrendamiento que tienen las dos sociedades del grupo es suficiente que exclusivamente una sociedad del grupo mercantil, disponga de una o más personas empleadas con contrato laboral y a jornada completa con dedicación exclusiva a gestionar los inmuebles en arrendamiento de todas las sociedades del grupo. Como ha señalado este Centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V0638-13, de 1 de marzo de 2013; V0953-17, de 17 de abril de 2017; V2513-18, de 18 de septiembre de 2018) para que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, debe tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa; estos requisitos sólo se entenderán cumplidos si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa, con independencia de que la persona empleada sea un familiar. De acuerdo con el criterio de este centro directivo manifestado, entre otras, en la respuesta a las consultas vinculantes V0984-16, de 14 de marzo de 2016 y V1624-23 de 8 de junio de 2023, en el supuesto de sociedades holding con sociedades inmobiliarias participadas, los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF deben cumplirse en cada una de las sociedades participadas que se dediquen al arrendamiento, y ello porque debe analizarse si cada una de las participadas está comprendida en la letra a). En este sentido, resulta clarificadora la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 30 de junio de 2010, RG 00/03979/2009; resolución de 23 de

marzo de 2011, RG 00/00075/2009; por todas) que establece: "es necesario que dichos requisitos se cumplan estricta, directa y exclusivamente por cada una de las sociedades cuya exención se pretende, sin que los mismos puedan entenderse cumplidos a través de una tercera sociedad que, con independencia del grado de vinculación que ostente con las referidas sociedades, ejerza la labor de gestión. A los efectos de ver si la entidad arrendadora (que forma parte de un Grupo) tiene o no empleado, no se aplica la doctrina laboral del Tribunal Supremo de considerar al Grupo de Sociedades como empleador único, por lo que no podrá decirse que la arrendadora tenga empleado porque lo tenga otra entidad del Grupo a la que tiene encomendada la gestión de su patrimonio." **Por lo tanto, en el presente caso, para que las participaciones en las entidades K y R no se computen como valores, a efectos de determinar si la entidad holding cumple con el requisito previsto en la letra a) del artículo 4.Ocho. Dos de la LIP, es necesario que cada una de estas entidades cumpla a su vez este requisito y realice una actividad económica. En consecuencia, para que la actividad de arrendamiento que realiza cada una de ellas sea considerada una actividad económica, se deberá cumplir de forma independiente el requisito de tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, previsto en el artículo 27.2 de la LIRPF.** www.aeat.es

DGT (VI525-25) 21/08/2025

IRPF. ISD. REPARTO NO PROPORCIONAL DE DIVIDENDOS. El consultante es titular de una participación del 15 por ciento en una sociedad limitada patrimonial, la cual detiene el 50 por ciento de la matriz de un grupo industrial. El resto de las participaciones son titularidad de su mujer en un 25 por ciento y de sus dos hijas, con un 25 y un 35 por ciento, respectivamente. La titularidad de las participaciones por su mujer y sus hijas ha sido obtenida mediante transmisiones a título gratuito realizadas por el consultante a través de figuras contempladas en el Derecho Civil de Galicia. El consultante es administrador único de la sociedad y de todas las sociedades del grupo industrial. Los cuatro socios y miembros de la familia han llegado a un pacto consistente en un reparto de los dividendos no proporcional a la participación, repartiendo un 40 por ciento de los dividendos futuros al consultante, un 40 por ciento a su mujer y un 10 por ciento a cada una de las hijas. **CONCLUSIONES:** Primera. Con carácter general la distribución de dividendos a los socios en una sociedad de responsabilidad limitada se realiza en proporción a su participación en el capital social, admitiéndose la posibilidad de que los estatutos sociales establezcan criterios diferentes a esta proporcionalidad. Segunda. En el presente caso, para que los dividendos que reciba el consultante conforme al pacto acordado, que supone un reparto no proporcional al porcentaje de participación en la entidad, puedan considerarse como tales y, por lo tanto, tributen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de capital mobiliario conforme al artículo 25.1 a) de la LIRPF, es necesario que este criterio de reparto acordado entre los socios esté previsto en los estatutos de la sociedad. Tercera. Si no existiera esta previsión, la recepción de cantidades por el consultante en la cuantía que exceda a la correspondiente a su porcentaje de participación en la entidad, realizada con ánimo de liberalidad, tendrá la consideración de incremento patrimonial a título gratuito, constituyendo uno de los hechos imponible del ISD, conforme a lo previsto en el artículo 3.1b) de la LISD. www.aedaf.es

DGT (VI523-25) 21/08/2025

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS. BASE IMPONIBLE. INEXISTENCIA DE VALOR DE REFERENCIA. La consultante va a adquirir una vivienda de segunda mano a unos particulares quedando esta operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. La vivienda carece de valor de referencia y se va a proceder a declarar esta adquisición por un valor superior al precio de compra pactado en escritura pública, concretamente, el valor declarado será el valor determinado

en la tasación de la vivienda efectuada para obtener el préstamo hipotecario. En cuanto a la tributación de la operación planteada, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los siguientes artículos del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, ITP y AJD–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (EDL 1993/17918) (BOE de 20 de octubre): “Artículo 7. 1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. (...)” “Artículo 8. Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere. (...)”. “Artículo 10. 1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible. Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas. 2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.” Conforme a los preceptos transcritos, en la transmisión del bien inmueble objeto de consulta, al carecer este de valor de referencia, la base imponible estará constituida por la mayor magnitud de las siguientes: valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada, la mayor de estas magnitudes será el valor declarado, valor que voluntariamente han declarado los interesados y, por lo tanto, no susceptible de rectificación. <https://online.elderecho.com/>

4. CONVIENE RECORDAR

4.1. Comunicación de los trabajadores (IRPF)

Los trabajadores están obligados a comunicar a su pagador sus circunstancias personales y familiares con anterioridad al primer día del año natural, sin que sea precisa su reiteración si no se han producido modificaciones, con el objeto de que se les retenga en función de sus circunstancias personales.

La Agencia Tributaria dispone de un modelo específico (modelo 145) para ello, no así los Territorios Forales.

4.2. La obligación de comunicar antes del 31/01/2026 las variaciones en los elementos tributarios del Impuesto sobre Actividades Económicas “IAE”.

Los contribuyentes sujetos y no exentos al IAE están obligados a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio

de las actividades gravadas por el Impuesto de Actividades Económicas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este Impuesto.

□ **Territorios Forales:**

Según se establece normativamente, se consideran variaciones, entre otras:

- **Álava, Gipuzkoa y Bizkaia**
 - a. Oscilaciones en más o en menos superiores al 20% en los elementos tributarios (por ejemplo, kilovatios, metros cuadrados, etc.).
 - b. En todo caso, el cambio de opción a realizar por el sujeto pasivo entre cuota municipal, provincial o estatal, cuando así lo permita la tarifa.
- **Sólo para Gipuzkoa y Bizkaia**
 - c. Modificaciones en el ejercicio de la actividad gravada que permitan acogerse u obliguen a renunciar a las notas que, en su caso, tengan algunos epígrafes y que provoquen un incremento o reducción de cuotas.
 - d. Variaciones en la composición de las Comunidades de Bienes.
 - e. Cambios de forma societaria o denominación que no impliquen cambio en el NIF.

Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en que se produzca la circunstancia que motivó la variación.

Las variaciones surtirán efecto a partir del período siguiente a aquel en el que se hubiera presentado la declaración de variación.

Por esta razón es importante revisar la situación de la empresa y ver si es necesario presentar alguna declaración de variación antes del próximo día 31 de enero de forma que produzca su efecto con fecha 1 de enero de 2026.

En el caso de que se desee que las variaciones recogidas en los puntos anteriores a), d) y e) surtan efecto inmediato, deberá presentarse declaración de alta y baja.

Como excepciones, señalamos para Gipuzkoa y Bizkaia, dos casos, entre otros, que no permiten presentar declaración de variación, sino en todo caso de alta y baja:

- a) Cambio de domicilio fiscal de un territorio a otro, en el caso de cuotas estatales o nacionales.

b) Cambio de domicilio de la actividad en el caso de cuotas municipales.

□ **Territorio Común:**

Se consideran variaciones:

- a) Las oscilaciones superiores al 20% de los elementos tributarios.
- b) Y en todo caso el cambio de opción a realizar por el sujeto pasivo entre cuota municipal, provincial o estatal, cuando así lo permita la tarifa.

Las declaraciones de variación se presentarán, en el plazo de un mes, desde la fecha en que se produzca la circunstancia que motivó la variación.

Las variaciones surtirán efecto a partir del período siguiente a aquel en el que se hubiera presentado la declaración de variación.

Finalmente es importante recordar que en Bizkaia y en Territorio Común, los sujetos pasivos exentos del IAE están obligados a presentar declaración de alta a través del modelo 840 en la matrícula del Impuesto, cuando dejen de cumplir las condiciones exigidas para la aplicación de la exención por volumen de operaciones. Esta declaración se presentará durante el **mes de diciembre** inmediato anterior al año en el que el sujeto pasivo resulte obligado a contribuir por el impuesto. En este sentido les recordamos que la exención por importe neto de cifra de negocios o volumen de operaciones (en función del territorio), se aplicará para sujetos pasivos que tengan un volumen de operaciones inferior a 2.000.000 € en Bizkaia, y de 1.000.000 € en Álava, así como a aquellos contribuyentes de normativa común y Guipuzcoanos con un importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 €, por lo que si superaron estos límites en el ejercicio 2024 y no tributaron en el ejercicio 2025 por el I.A.E, deberán presentar declaración de alta en la matrícula del Impuesto durante este mes de diciembre, que surtirá efectos a partir del 2026, incluido. En el caso contrario, es decir si comienza a disfrutar de la exención, también deberá presentar, durante el mes de diciembre, una declaración en la matrícula del impuesto indicando la naturaleza de la baja.

4.3. IRPF: Estimación directa simplificada, opción (Territorios Forales)

El cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas se efectuará mediante el método de estimación directa, el cual podrá seguir la modalidad normal o simplificada. Para la aplicación de esta última, se deberá optar expresamente y no haberse superado los 600.000 euros en el año inmediato anterior. La opción deberá ejercitarse a través del modelo 036/037 de declaración censal entre los días 2 de enero y 25 de abril, en Bizkaia, y antes del 1 de marzo, en Álava y Gipuzkoa, del año en el que deba de surtir efecto; excepto en el caso de inicio de la actividad, en el que la opción deberá efectuarse en el plazo de un mes a partir del comienzo de la misma. Ejercitando esta opción no se considerarán deducibles principalmente las pérdidas por deterioro y las amortizaciones, pero se podrá deducir como gasto, cuando en el año inmediato anterior la diferencia entre los ingresos y los gastos, a excepción de las pérdidas por deterioro, las amortizaciones, las cantidades en concepto de gasto de arrendamiento, cesión o depreciación, y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad:

- No haya superado la magnitud de 35.000 €, el 20 % de la diferencia entre los ingresos y los gastos.
- Haya superado la magnitud de 35.000 € y no haya superado la magnitud de 85.000 €, el 15 % de la diferencia entre los ingresos y los gastos.

- Haya superado la magnitud de 85.000 €, el 10 % de la diferencia entre los ingresos y los gastos.

La opción tendrá vigencia para los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que el contribuyente revoque de modo expreso, en el plazo anteriormente indicado, la opción a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

4.4. Plazo para la aplicación de la regla de prorrateo especial en el IVA

Los contribuyentes que deseen aplicar la regla de prorrateo especial en el ejercicio 2025, deberán ejercitar la opción en la última declaración-liquidación de 2025, que se presentará en enero de 2026, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

La opción por la aplicación de la regla de prorrateo especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

La revocación podrá efectuarse, una vez transcurrido el período mínimo mencionado, en la última declaración-liquidación correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

4.5. Plazo para la inscripción en el Registro de devolución mensual de IVA (REDEME)

Aquellas entidades con domicilio fiscal en Bizkaia que decidan inscribirse en el Registro de Devolución Mensual de IVA con efectos 1 de enero de 2026 deberán realizar la comunicación correspondiente a la Administración durante el mes de diciembre de 2025, mientras que en Gipuzkoa, Álava y Territorio Común las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos, aunque tanto en un territorio como en los otros se podrá igualmente solicitar durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas. En este caso, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

Una vez inscritos, estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o, tratándose de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de diciembre, noviembre en el caso de Álava, Gipuzkoa y Territorio común, del año anterior a aquél en que deban surtir efectos.

4.6. Plazo para comunicar y acogerse al Régimen especial de grupo de entidades (REGE)

Aquellas entidades que opten por la aplicación del Régimen de grupos de entidades en el IVA para 2026 deberán acordarlo individualmente a través de los Consejos de administración u órganos con función equivalente, así como realizar la

comunicación correspondiente de acogimiento a este régimen antes del 31 de diciembre de 2025.

Asimismo, también se deberá comunicar, antes de dicha fecha, cualquier alteración en la composición de los grupos ya existentes o, en caso de que no se hayan producido variaciones, la comunicación anual, así como la opción o renuncia por la modalidad avanzada del Régimen especial de grupos de entidades.

La comunicación, que la llevará a cabo la entidad dominante, se realizará mediante el modelo 039 en Territorio Común, Bizkaia y Gipuzkoa y mediante el modelo 036 en Álava.

La opción tiene una validez mínima de tres años, siempre que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia.

4.7. Multas por anotaciones con retraso en el LROE

La Norma Foral General Tributaria prevé una serie de sanciones por incumplir obligaciones contables y registrales, entre las cuales figura, con efectos 1 de enero de 2024, el retraso en la obligación de llevar los libros registros a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia mediante el suministro de los registros en los términos establecidos reglamentariamente.

La multa será de un 0,5% del importe de la factura u otro documento en soporte electrónico o en soporte papel que justifique las operaciones objeto de registro, con un mínimo trimestral de 600 euros y un máximo de 12.000 euros.

4.8. Código LEI: renovación

Las sociedades que dispongan de inversiones financieras, y hubiesen tenido que solicitar el código LEI, deben tener en cuenta que tiene una caducidad anual por lo que deberá renovarse también anualmente.

5. FLASHES TRIBUTARIOS ⁽²⁾

- 5.1 ISD.-** Si los estatutos no recogen reparto de los dividendos entre los socios de forma no proporcional a su participación en la entidad, cualquier cantidad adicional recibida por un socio más allá de la que le correspondería según su porcentaje de participación, realizada, tiene la consideración de incremento patrimonial a título gratuito, que constituye uno de los hechos imposables del ISD. (DGT V1525-25, 21 Ago. 2025)
- 5.2 ISD e ITP.-** La donación del inmueble asumiendo el donatario las deudas pendientes del donante a un tercero tiene la calificación jurídica de donación con causa onerosa, que tributa en el ISD, siendo la base imponible el valor total del inmueble menos el importe de la carga asumida por los donatarios. De otro lado, en lo que se refiere a la parte de la finca que se deba considerar adquirida a título oneroso (a cambio del pago de la deuda pendiente), tributa en la modalidad de TPO del ITP al tipo del 7%. (HFB 189-25).
- 5.3 IRPF.-** Los gastos de la parte de la vivienda afectada al desempeño de la actividad económica serán deducibles en la parte que se acredite su vinculación con la obtención de ingresos. No es aplicable necesariamente una mera regla de proporción entre los metros cuadrados dedicados a la actividad. (HFB 194-25).

- 5.4 IS.-** Dividendos obtenidos de la filial residente en Panamá, en la que participa en más de un 5 %. Se entenderá cumplido el requisito establecido en el 33.1 b) si es residente en Panamá en el sentido del artículo 4.1 del Convenio con Panamá y se encuentre sujeta al Impuesto sobre la Renta panameño. (HFB 3 Oct 2025).
- 5.5 IRPF.-** En aplicación del principio de regularización íntegra, la reducción por inicio de actividad económica del IRPF de Territorio Común se aplica sobre el rendimiento neto positivo total regularizado por la Inspección en el curso de una comprobación, y no únicamente sobre el importe resultante de la autoliquidación inicialmente presentada. (TEAC 24-9-25).
- 5.6 IS.-** La deducción por doble imposición internacional tiene como requisito para su deducibilidad que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero, y en opinión de la Inspección, este punto no estaba acreditado, ya que la entidad desarrollaba servicios de apoyo a la gestión, realizados principalmente por empleados de España que se desplazaban temporalmente al extranjero, sin que existieran en esos territorios medios personales o materiales con los que prestar los servicios. (TEAC 24-9-2025).
- 5.7 ISD.-** Las meras transferencias de dinero entre la cuenta bancaria de la que es titular único un padre con la cuenta bancaria titularidad de su hijo, con el fin de obtener una mayor rentabilidad en sus fondos y centralizar en el banco del hijo la gestión de los gastos de ambos, no supone en sí misma la existencia de una donación, si no va acompañado de los requisitos esenciales para que se considere que se ha producido una donación: empobrecimiento del donante, enriquecimiento del donatario, intención de hacer una liberalidad, aceptación del donatario y la observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados. (DGT CV 29-5-25).
- 5.8 IRNR.-** La ganancia de capital obtenida por un socio no residente en la disolución de una sociedad española, cuando su activo está formado exclusivamente por tesorería, tributa en el país de residencia. (DGT CV 22-7-25).
- 5.9 IRPF.-** Posibilidad de aplicar el régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas a supuestos en los que las personas contribuyentes que opten por el mismo sean residentes fiscales en Bizkaia y la sociedad empleadora tenga su domicilio fiscal en Araba donde dichas personas desempeñan su trabajo. (HFB 3 Oct. 2025).
- 5.10 IRPF.-** Se podrán aplicar las reducciones reguladas en el artículo 72 para las aportaciones a EPSVs a favor de personas con discapacidad solo si la persona partícipe de la EPSV tiene reconocido un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%, psíquica igual o superior al 33%, o si la persona partícipe está declarada judicialmente como persona incapacitada. Los conceptos de dependencia y discapacidad son distintos y no puede entenderse que la valoración dada para uno de ellos sirva para la calificación del otro. (HFB 9955, 28 Jul. 2025).
- 5.11 Procedimiento.-** Hacienda puede utilizar para valorar bienes o derechos ocultos los criterios establecidos en el art. 16 LIP siempre que lo motive adecuadamente. (TEAC, R, 13 Nov. 2025, Rec. 4841/2024)
- 5.12 IRPF.-** El hecho de que el farmacéutico pase a prestar sus servicios como empleado de la oficina de farmacia de la que ya no es titular, no supondrá para él el ejercicio de ninguna actividad económica y, a los efectos de lo previsto en el artículo 26.5 de la NFIRPF, no existirá reanudación en el ejercicio de actividades económicas. (HFB 180-25).

5.13 IRPF.- Aportación de rama de actividad de transporte de viajeros (autobuses) por persona física casada en régimen de gananciales. Los bienes afectos a una actividad económica reciben esta consideración con independencia de que la titularidad sobre los mismos resulte o no común a ambos cónyuges. De lo que se deduce que, en este caso concreto, los bienes por los que se pregunta no pierden su condición de afectos por el mero hecho de que sólo uno de los cónyuges desarrolle la actividad, con lo que el rendimiento derivado de su transmisión le resultaría íntegramente imputable al titular. (HFB 181-25).

5.14 IS.- Tributación de subvención concedida y no abonada. Si la subvención es no reintegrable, la imputación a la cuenta de resultados, y por tanto a la base imponible, debe efectuarse según los criterios contables, aunque no se haya cobrado. (DGT CV 26-8-25).

5.15 IRNR.- Si bien el retenedor está legitimado para solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de las retenciones que considere indebidamente practicadas, el derecho a obtener la devolución solicitada, en el caso de resultar pertinente, corresponde a los obligados a soportar la retención, sin que pueda verse alterado por pactos o convenios entre los interesados. (TEAC 24-9-25)

⁽²⁾ Fuente: Bitopus CISS Fiscal, Actum Fiscal

6. CONSULTAS CONTABLES RESULTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN BOICAC Nº 143⁽³⁾

BOICAC	Nº	CONSULTA
143	1	Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado.
143	2	Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias por parte de una sociedad de profesionales a uno de los socios, incluyendo en la operación una cláusula de no competencia.
143	3	Sobre el tratamiento contable del IVA soportado no deducible en las cuotas de arrendamiento financiero

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

CIRCULAR ENVIADA, EXCLUSIVAMENTE, A LOS CLIENTES DE LA ASESORÍA



**“Todo el equipo de Francisco Espinosa & Cía.,
les deseamos una Feliz Navidad y un próspero
2026”**



FRANCISCO ESPINOSA & CIA
A S E S O R Í A F I S C A L

