



FRANCISCO ESPINOSA & CIA  
ASESORÍA FISCAL

## CIRCULAR INFORMATIVA Nº 4/2023

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

### ÍNDICE <sup>(1)</sup>

#### 1. TERRITORIO COMÚN

- 1.1. Registro Central de Titulares Reales.
- 1.2. I.R.P.F: Dietas exceptuadas de gravamen.
- 1.3. Ingresos obtenidos utilizando plataformas digitales de alojamiento, en otras jurisdicciones.

#### 2. TERRITORIOS FORALES

##### 2.1. ÁLAVA

Sin publicaciones de interés.

##### 2.2. GIPUZKOA

- 2.2.1. Modelo 036: Forma de presentación.
- 2.2.2. Registro "Impuesto gases fluorados", "Impuesto sobre los envases de plástico y extractoras de productos en Depósito Distinto del Aduanero.
- 2.2.3. Actividades prioritarias de mecenazgo.

##### 2.3. BIZKAIA

- 2.3.1. I,V,A-BATUZ, Borradores del modelo 303.
- 2.3.2. Modelo 232. Información sobre Operaciones Vinculadas.
- 2.3.3. Régimen especial de fusiones, escisiones, etc. Modificación modelo de comunicación.

#### 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 I.R.P.F. 2022.
- 4.2. Periodo para la devolución por parte de la Administración de las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades.
- 4.3. Actualización de la renta en los arrendamientos.
- 4.4. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: personas obligadas a presentar declaración.
- 4.5. Tipo de retención aplicable en los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario
- 4.6. IVA: Régimen especial de criterio de caja.
- 4.7. ¿Cómo limitar la retención en origen cuando se perciben dividendos de Sociedades radicadas en el extranjero?.
- 4.8. Condonación de deudas entre empresas cuyos socios personas físicas coinciden en titularidad y porcentaje.

#### 5. FLASHES tributarios

#### 6. CONSULTAS CONTABLES RESUELTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN BOICAC Nº 134

<sup>(1)</sup> Nuestras Circulares Informativa que pretendemos sean, además **formativa**, contienen información de carácter general y específico, sin que ello constituya nuestra opinión profesional ni nuestro asesoramiento tributario. **Recomendamos siempre a nuestros Clientes que lean su contenido, subrayen lo que puede afectarles y, en caso de duda, nos consulten.**

## 1. TERRITORIO COMÚN

### 1.1. Real Decreto 609/2023, de 11 de julio, por el que se crea el Registro Central de Titularidades Reales y se aprueba su Reglamento (B.O.E. 12/07/2023).

Este real decreto tiene por objeto el desarrollo de lo previsto en las disposiciones adicionales tercera y cuarta de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores.

De su contenido destacan los siguientes aspectos:

1. Se crea el **Registro Central de Titularidades Reales**. Se trata de un registro electrónico, central y único en todo el territorio nacional. Su objetivo es recoger y dar publicidad a la información sobre titularidad real de todas las personas jurídicas españolas y las entidades o estructuras sin personalidad jurídica (*como fideicomisos tipo trust*) que tengan la sede de su dirección efectiva o su principal actividad en España, o que estén administradas o gestionadas por personas físicas o jurídicas residentes o establecidas en España o que, no estando gestionadas o administradas desde España u otro Estado de la Unión Europea (UE), ni registradas por otro Estado de la Unión, pretendan establecer relaciones de negocio, realizar operaciones ocasionales o adquirir bienes inmuebles en España.

2. Las fundaciones, asociaciones y, en general, **todas las personas jurídicas**, los fideicomisos tipo *trust* y entidades o estructuras sin personalidad jurídica análogas a los *trust* que no hayan declarado su titularidad real a través del Registro Mercantil, o los registros de fundaciones, asociaciones, cooperativas u otros donde estuvieran inscritas, por no estar regulada dicha vía de declaración, **deberán declarar por medios electrónicos al Registro Central de Titularidades Reales la información sobre el titular real en el plazo máximo de un mes desde su constitución**.

En el caso de los **fideicomisos tipo *trust* y entidades o estructuras sin personalidad jurídica** análogas a los *trust*, en el plazo máximo de un mes desde que tengan la obligación de identificar a los titulares reales, y posteriormente actualizar los datos en el plazo máximo de diez días cuando se produzcan cambios en la titularidad real.

4. La información incorporada al Registro Central de Titularidades Reales se conservará y actualizará durante la vida de las personas jurídicas o entidades o estructuras sin personalidad jurídica, y se mantendrá por un periodo de diez años tras su extinción.

5. Los sujetos obligados informarán al Registro Central de **cualquier discrepancia que observen entre la información sobre titularidad real** que figure en él y la información sobre titularidad real de que aquéllos dispongan por otros medios, salvo que esta última información proceda de los registros mercantiles gestionados por el Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España o de la Base de Datos de Titulares Reales a cargo del Consejo General del Notariado.

6. El Registro Central de Titularidades Reales **será accesible, de forma gratuita y sin restricción, a las autoridades con competencias de prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de los delitos de financiación del terrorismo, blanqueo de capitales y sus delitos precedentes, tanto nacionales como de otros Estados miembros de la Unión Europea.**

Las entidades con obligaciones en materia de prevención de blanqueo de capitales **también tendrán acceso a la información vigente contenida en el Registro Central** y recabarán certificación electrónica o un extracto para el cumplimiento de sus obligaciones en materia de identificación del titular real, además de quien muestre un interés legítimo.

8. El incumplimiento de la obligación de identificación e información al Registro Central de Titularidades Reales, sea por falta de identificación en la hoja de titularidad real o por falta de constancia de la hoja de titularidad real por omisión en el depósito de las cuentas anuales cuando se trate de entidades legalmente obligadas a ello, **determinará el cierre registral.**

El Real Decreto entró en vigor el día 19 de septiembre de 2023.

**1.2. Orden HFP/792/2023, de 12 de julio, por la que se revisa la cuantía de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.E. 17/07/2023).**

Se eleva el importe de la dieta exceptuada de gravamen para los casos en los que el trabajador utilice su propio vehículo en desplazamientos laborales, se eleva de 0,19 euros por Km a 0,26 euros por Km.

Para el caso de relaciones laborales especiales de carácter dependiente (representantes de comercio) se eleva igualmente de 0,19 euros a 0,26 euros por Km el importe a deducir de sus ingresos para la determinación de sus rendimientos netos por gastos de locomoción.

**1.3. Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales (B.O.E. 19/09/2023).**

Este acuerdo permitirá el intercambio de información respecto de los ingresos derivados de la prestación de servicios de alojamiento, transporte y otros servicios personales y sobre los ingresos obtenidos de la venta de bienes y arrendamiento de medios de transporte efectuados a través de plataformas digitales.

Así, el Acuerdo regula el intercambio de información, de forma anual y automática, respecto de un operador de plataforma obligado a comunicar información que haya identificado a un vendedor sujeto a comunicación de información residente en otra Jurisdicción, el intercambio de información sobre servicios pertinentes con la Jurisdicción donde se ubica el bien inmueble en los casos un operador de plataforma obligado a comunicar información que haya identificado a un vendedor sujeto a comunicación de información que haya prestado los servicios pertinentes de arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en otra jurisdicción, o que haya percibido una contraprestación pagada o abonada por razón de servicios pertinentes prestados en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en otra jurisdicción, así como el intercambio de información sobre las actividades complementarias.

Este Acuerdo multilateral fue firmado por España el 9 de noviembre de 2022 pero su aplicación práctica depende de cada país U.E.

## 2. TERRITORIOS FORALES

### 2.1. ÁLAVA

Sin publicaciones de interés.

### 2.2. GIPUZKOA

#### **2.2.1. Orden Foral 309/2023, de 13 de julio, por la que se modifica la Orden Foral 679/2014, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios y el modelo de tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal (B.O.G. 18/07/2023).**

Se establecen excepciones a la obligación de presentación telemática por aquellos contribuyentes obligados a relacionarse de forma electrónica con la Hacienda Foral.

De esta forma, en tanto no se ponga a disposición su tramitación electrónica, deberán de presentarse en soporte papel las siguientes declaraciones censales:

- ✓ Declaraciones de entidades que soliciten un Número de Identificación Fiscal.
- ✓ Declaraciones de obligados tributarios que tengan su número de identificación fiscal revocado.
- ✓ Declaraciones de obligados tributarios que se encuentren en situación de baja provisional en virtud de lo dispuesto en el artículo 62 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, o en virtud del artículo 120 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

#### **2.2.2. DECRETO FORAL 39/2023, de 26 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por el que se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre (B.O.G. 02/08/2023).**

La responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria, que alcanza a quien ostente la titularidad de los depósitos distintos de los aduaneros correspondiente a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, a los bienes objeto de impuestos especiales, excluidos hasta la fecha para evitar que los beneficios del régimen se utilicen de forma fraudulenta para realizar compras exentas del impuesto sobre el valor añadido al amparo del régimen, con devengo del impuesto a la salida pero sin ingreso del mismo ante la Hacienda Pública.

No obstante, tratándose de productos objeto de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas derivadas o sobre hidrocarburos, esta responsabilidad no será exigible a quien ostente la titularidad del depósito cuando la salida o el abandono de los bienes se haya realizado por una persona o entidad autorizada al efecto que conste en el registro de personas o entidades extractoras de estos productos, registro administrativo donde deben inscribirse dichas personas o entidades y que se crea con dichos efectos.

Mediante esta norma se regulan también los registros del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

**2.2.3. Decreto Foral 40/2023, de 26 de julio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para 2023 en el ámbito de los fines de interés general (B.O.G. 02/08/2023).**

A través del presente decreto foral se aprueban las actividades que para el año 2023 se declaran prioritarias, determinando al mismo tiempo las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

**2.3. BIZKAIA**

**2.3.1. ORDEN FORAL 362/2023, de 18 de septiembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el Modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación electrónica (B.O.B. 22/09/2023).**

En desarrollo de lo previsto en el artículo 3 del Decreto Foral 158/2021, de 14 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el que se determinan las condiciones en las que deberá llevarse a cabo la adhesión voluntaria al **sistema Batuz** para 2022 y 2023, se establece la posibilidad, de forma previa a la presentación de la autoliquidación correspondiente de consultar el **borrador de la citada autoliquidación** a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, y previa solicitud.

Se determina ahora que la solicitud deberá realizarse a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia desde el primer y hasta el segundo día hábil anterior a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto.

Para ello, el declarante o, en su caso, la persona o entidad representante, deberá identificarse mediante la utilización de los sistemas establecidos para ello en la sede electrónica y utilizar la opción correspondiente para solicitud el borrador y seguir las instrucciones de tramitación señaladas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Una vez que el Departamento de Hacienda y Finanzas haya procedido a la puesta a disposición de los borradores, el o la contribuyente verificará, modificará y/o aportará, según proceda, los datos y la documentación que resulten necesarios para la correcta autoliquidación del Impuesto.

**2.3.2. ORDEN FORAL 387/2023, de 29 de septiembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1047/2018, de 12 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 232 de Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales (B.O.B. 10/10/2023).**

Se modifica el modelo al objeto de adecuarlo a la ampliación del concepto de paraíso fiscal, para la que se determina la jurisdicción no cooperativa, atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia, identificando aquellos países y territorios caracterizados por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real bien por la existencia de baja o nula tributación o bien por su opacidad y

falta de transparencia, por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, por la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria o por los resultados de las evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios.

**2.3.3. ORDEN FORAL 388/2023, de 29 de septiembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20R Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. (B.O.B. 10/10/2023).**

Se incluyen dentro de la información relativa a créditos fiscales transmitidos las deducciones con el límite del 50% de la cuota líquida.

**3. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

**3.1 Sentencias y Resoluciones de los Tribunales. Síntesis.**

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
STS (Rec 6934/2020) 25/07/2023		<p><b>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS. EXISTENCIA DE RENTAS NO DECLARADAS.</b> Los casos comparados se refieren al supuesto de "deudas inexistentes" o "pasivo ficticio", coincidiendo las sentencias comparadas en que la contabilidad reflejaba deudas inexistentes. La discrepancia surge, sin embargo, a la hora de dar o no validez a los libros de contabilidad, no a efectos de la presunción de la generación de la renta, sino para la prueba del origen de la deuda y su imputación a un periodo anterior prescrito. En contra del criterio de la Inspección y que viene a confirmar la Sala, aunque con un argumento que no se correspondía con lo debatido, hay que reconocer que la Ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aún cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable. <b>Por tanto, la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental.</b> Por tanto, el Tribunal Supremo, en la sentencia referida dio carta de naturaleza -como prueba suficiente- a la propia contabilidad, sin que esta sentencia de 5 de octubre de 2012, en particular, los párrafos que hemos enfatizado mediante subrayado, puedan avalar la lectura que de la misma obtiene la sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida, para la que "[l]o que el sujeto pasivo debe probar es que la renta ocultada corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, y lo puede hacer, con datos que resulten de la propia contabilidad, aunque esta no refleje la imagen fiel de la entidad, o con datos extracontables, pero en ningún caso se afirma en la repetida sentencia, que el registro de deudas inexistentes, por sí mismo, suponga la generación de la renta ocultada." Cabe citar también la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 (recurso de casación 2346/2015, ECLI:ES:TS:2017:269), en la que, sobre la base de la anterior doctrina jurisprudencial, apreciamos "la prescripción alegada, pues reflejado el pasivo fáctico en la contabilidad de 2004, no podía imputarse la renta presunta a los ejercicios posteriores, sino en el ejercicio en que se produjo." 8.- Finalmente, debe resaltarse, una vez más, que la suficiencia de la prueba del registro</p>

contable deriva de la propia existencia de la presunción. Si la regularización se ha establecido sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito (2008 y 2009), el registro contable debe servir también para demostrar la inexistencia de la deuda en un ejercicio prescrito (2007). **Dicho de otra forma, la presunción legal no puede operar a geometría variable, de modo que su anverso y el reverso debe proyectarse por igual respecto de la Administración y del contribuyente.** Ante la eventualidad de que ese reflejo contable, año tras año, pueda facilitar el refugio de deudas inexistentes en periodos prescritos, lo cierto es que también comporta una mayor exhibición a los efectos de posibilitar la regularización administrativa de un tributo, en el que, como oportunamente advierte la parte recurrente, la base imponible se calcula precisamente a partir del resultado contable, en el método de estimación directa (art. 10 TRLIS y art 10 LIS). [www.bitopusciiss.es](http://www.bitopusciiss.es)

**STS (Rec Cas 4542/2021) 29/09/2023 INTERÉS CASACIONAL. INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección. Copiado de la información del ordenador portátil del obligado tributario a un disco duro y consiguiente precinto para el acceso posterior y obtención de información con transcendencia tributaria previa autorización judicial de acceso. Protección de los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.** El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, desde el punto de vista del interés casacional para formar jurisprudencia, **si la doctrina sentada por esta Sección Segunda en relación con las exigencias de la autorización de entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones que, sin constituir entrada en domicilio, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.), que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.** Además, en caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, debemos determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria, pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa. Finalmente, se nos pide aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza el acceso a una información que resulta constitucionalmente protegida, debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto. De lo anteriormente expresado se infiere la necesidad de establecer la siguiente doctrina: 1) Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son prima facie inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales. 2) Al margen de ello, la doctrina legal sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida-, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos. 3) Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En

todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada. [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

**STJCV (Rec 1113/2022) 13/06/2022 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EXENCIÓN. INDEMNIZACIÓN POR CESE DE RELACIÓN LABORAL.** El recurrente se incorpora como abogado al despacho en septiembre de 2004 siendo despedido de forma unilateral el 30-6-2016, y despido que es reconocido como improcedente por el propio despacho concediéndole una indemnización de 129.749'31 euros. Una vez extinguida dicha relación laboral el recurrente se da de alta en el RETA como abogado independiente, centrándose así, el objeto del litigio en la acreditación de la efectiva desvinculación del recurrente del despacho para que proceda la exención de la indemnización percibida por despido. Y todo ello al considerar la administración, a la vista de la documentación aportada por el recurrente, que no ha quedado debidamente acreditada dicha desvinculación. En línea con lo que se ha razonado en el anterior fundamento, el art. 1 del Reglamento del IRPF no contempla un efecto iuris et de iure ante toda nueva prestación de servicios a la anterior empresa, tampoco exige la carga de una prueba imposible sino la de la real y efectiva desvinculación laboral. En este supuesto concreto y **examinada la prueba practicada por el recurrente debemos concluir que ha quedado debidamente acreditada la desvinculación de la mercantil** en la que venía prestando sus servicios y de la que fue despedido en 2016, y ello a pesar de las actuaciones facturadas a la misma, en 2017, sin que ello permita concluir, tal y como hace la Inspección, declarando la no desvinculación. Que así consta que el recurrente, tras su despido, se establece como trabajador por cuenta propia, e **igualmente consta que, junto con los servicios facturados a su antiguo despacho, se facturan igualmente servicios a otros despachos de abogados**, sin que el hecho de que una parte de los ingresos percibidos en 2017 procedan de aquél, en concreto 9.710 euros frente al total facturado que asciende a 31.516'36 euros, o la naturaleza de los servicios encargados permita acreditar la no desvinculación que se le imputa cuando consta el cese de la actividad laboral dependiente y por cuenta ajena del recurrente, y el inicio de una actividad como autónomo, estableciéndose por su cuenta y prestando sus servicios para diferentes mercantiles entre las que se encuentra, de forma puntual en 2016, su antiguo despacho facturados en 2017, de lo que se deduce la real y efectiva desvinculación con la empresa empleadora lo que conduce a la estimación del recurso interpuesto. [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

**TEAC (Res 06654/2022) 19/07/2023 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO. GASTOS DE SUMINISTROS. INMUEBLE DESTINADO SIMULTÁNEAMENTE PARA ACTIVIDADES EMPRESARIALES O PROFESIONALES** En el fundamento de derecho anterior concluíamos que la normativa española sobre el IVA podría parecer, en principio, clara a la hora de denegar la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios corrientes (no de inversión) no afectados de forma directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional y, en particular, en un caso como el examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, de suministros proporcionados a un inmueble destinado simultáneamente para actividades empresariales o profesionales (domicilio fiscal de la empresa) y para necesidades privadas (vivienda de la socia y su marido). Decíamos también que lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA que permite la deducción de cuotas soportadas por la adquisición o importación de determinados bienes y servicios directamente relacionados con los bienes de inversión en proporción al grado de utilización en la actividad económica, parecía referirse en exclusiva a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, esto es, a vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, y ello a la vista de la relación de bienes y servicios de dicho apartado. Pues bien, el principio de primacía del Derecho de la Unión obliga a este Tribunal Central a interpretar la normativa interna española de forma acorde con lo dispuesto en la Directiva IVA. En consecuencia, **el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA debe ser interpretado de forma amplia**, de tal modo que los bienes y servicios en él



consignados ni constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, alcanzando también a los bienes inmuebles. **De manera que deben entenderse incluidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles.** En virtud de lo indicado este Tribunal Central considera que conforme a lo dispuesto en los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), **cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado.** La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa. [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

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

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
DGT(V1954-23)	05/07/2023	IRPF. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES. Se transmite un inmueble cuya comunidad de propietarios había aprobado con anterioridad la incorporación de un ascensor, antes inexistente en el edificio, para su futura instalación, y la cuantificación de la correspondiente derrama. La obra de instalación se ejecutará con posterioridad a la transmisión del inmueble. En el acto de la compraventa y pago del inmueble, el comprador retiene al vendedor el importe de dicha derrama para hacer frente a la misma, una vez que la Comunidad de Propietarios exija su pago, figurando en la escritura notarial dicha circunstancia. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado l en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste". Conforme con la normativa anteriormente transcrita, y teniendo en cuenta que tanto la exigibilidad de la derrama por la comunidad de propietarios como la instalación del ascensor son posteriores a la venta del inmueble, el importe retenido (descontado del precio de venta) por la parte compradora para hacer frente a la derrama tendrá su incidencia (en el IRPF) en la determinación de la pérdida o ganancia patrimonial resultante de la compraventa minorando el valor de transmisión. <a href="http://www.aedaf.es">www.aedaf.es</a>
DGT(V1909-23)	04/07/2023	IIVTNU (PLUSVALIA MUNICIPAL). BASE IMPONIBLE. VALOR DE ADQUISICIÓN FRACCIONADO EN DOS FECHAS. El tío del consultante falleció el 01/01/2023, viudo y sin hijos, habiendo otorgado testamento en el que nombraba herederos a sus sobrinos. Entre los bienes de la herencia, se encuentra un inmueble urbano. El inmueble fue adquirido por el causante de la siguiente forma: un 50% en fecha 02/12/1986, por compraventa, junto con su esposa, por un precio total del inmueble de 15.025,30 euros. El otro 50%, lo adquirió al fallecimiento de su esposa, como heredero, el 19/11/2021, liquidando el impuesto sobre sucesiones por un valor total del inmueble de 160.000 euros. El 08/06/2023 se ha firmado escritura de aceptación y adjudicación de la herencia del tío, en la que se valora el inmueble por 109.456,17 euros en total, siendo este valor el declarado a efectos del impuesto sobre sucesiones por los herederos (sobrinos). Por tanto, el incremento de valor será la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición (que en este caso será la suma de tantos valores parciales como adquisiciones parciales existan). La única particularidad del caso expuesto es que el valor de adquisición del inmueble no está documentado en un único título de adquisición, sino que está fraccionado en dos o más. <b>El cálculo debe realizarse de forma global y no parcial, es decir, se determinará la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición del mismo (que es la suma de los valores de adquisición parciales),</b> y si el resultado es negativo, se aplicará la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Si el resultado es positivo, se comparará con la

base imponible calculada por el método objetivo del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL. Así, trasladando lo anterior a los datos facilitados por el consultante, resulta que el valor de adquisición del inmueble para el causante de la herencia es la suma de 7.512,65 euros (la mitad del valor de adquisición por compraventa en fecha 02/12/1986, por 15.025,30 euros) más 80.000 euros (el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la mitad del inmueble en la herencia de la esposa del causante), es decir, que el valor de adquisición es 87.512,65 euros. A este valor de adquisición del inmueble habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto (la fecha del fallecimiento del causante en 01/01/2023) el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de adquisición del terreno. El valor de transmisión del inmueble será el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia del causante, que según los datos es 109.456,17 euros. A este valor también habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de transmisión del terreno. [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

DGT(V0837-23) 11/04/2023

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. TRIBUTACIÓN. ÓRGANO GESTOR.** Los padres de la consultante, residentes en Andalucía, tienen la intención de donarle una cantidad de dinero para adquirir una vivienda en Madrid. La consultante tiene su residente fiscal en Alemania. **CONCLUSIONES:** Primera: la donación dineraria realizada a la donataria, no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico. Segunda: La consultante, residente fiscal en Alemania, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha, en este caso, parece que se trata de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Tercera: Al no ser la donataria residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid). Cuarta: Este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre las cuestiones referentes a las bonificaciones que haya establecido la comunidad autónoma competente. Deberá dirigirse a dicha comunidad para que le informen sobre dicha cuestión. [www.efl.es](http://www.efl.es)

DGT(V1902-23) 30/06/2023

**ITP-AJD. TRIBUTACIÓN DEL CAMBIO DE TITULARIDAD.** El consultante necesita cambiar la titularidad del coche que está a nombre de su mujer y ponerlo a su nombre. El coche fue adquirido constante la sociedad de gananciales con dinero ganancial y va a seguir siendo usado por ambos cónyuges. Vista la normativa expuesta, la operación planteada no quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en ninguna de sus tres modalidades: no estará sujeta en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que no se trata de ninguna transmisión, el vehículo va a seguir perteneciendo a la sociedad conyugal; claramente no es una operación societaria y tampoco quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, ya que no va a haber ninguna escritura pública, y aunque la hubiera, no sería un acto inscribible en ningún Registro. Por otra parte, tampoco quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el mismo motivo, ya que no existe ningún tipo de transmisión y no va a existir ningún tipo de incremento patrimonial para el consultante. Por lo tanto, el cambio de titularidad no queda sujeto ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En caso de que la Dirección General de Tráfico exija la liquidación del ITPAJD para efectuar el cambio de la titularidad, se sugiere la posibilidad de presentar el modelo 600 marcando la casilla de "no sujeto". [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

## **4. CONVIENE RECORDAR**

### **4.1. Segundo plazo de pago IRPF 2022**

A quienes hayan optado por fraccionar el pago del IRPF correspondiente al ejercicio 2022 y lo hayan domiciliado, el importe pendiente (40%) se les cargará en cuenta el día 6 de noviembre si son contribuyentes de Territorio Común, mientras que lo cargarán el día 10 del mismo mes, si se trata de contribuyentes de los Territorios Forales.

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 para la devolución por parte de la Administración de las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades**

Para aquellos contribuyentes, tanto del IRPF como del Impuesto sobre Sociedades, a los que el resultado de las declaraciones-autoliquidaciones les resulte a devolver, la Administración dispone, como regla general, de un plazo máximo de seis meses desde el término del periodo de presentación para la devolución, siempre que hayan sido presentadas en plazo.

En el supuesto de que se supere el citado plazo de seis meses, la Administración deberá abonar intereses de demora desde la fecha en la que finalicen los seis meses.

### **4.3. 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.

### **4.4. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: personas obligadas a presentar declaración.**

Impuesto directo, de naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000,00 de euros.

Siendo un impuesto aprobado inicialmente para los periodos impositivos 2022 y 2023, en los Territorios Forales no fue de aplicación para el ejercicio 2022. Sin embargo, y una vez incorporado al Concierto Económico (DA5<sup>a</sup>), ya existe un anteproyecto en Bizkaia para su aplicación de cara al ejercicio 2023.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que en Bizkaia, en el supuesto de obligación personal la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 800.000,00 euros, y que la escala de gravamen se aplica a partir de 3.200.000 euros, lo que implica que el impuesto se exigirá para titularidades patrimoniales netas individuales

superiores a 4 millones de euros. Además, en la práctica, solo se verán afectados aquellos patrimonios cuya base liquidable sobrepase los 17.493.333 euros, ya que hasta la citada cantidad es más gravoso el Impuesto sobre el Patrimonio, que hay que descontar para determinar la cuota del ITSGF.

#### **4.5. 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.

#### **4.6. IVA: Régimen especial de criterio de caja**

Este Régimen especial de carácter optativo, permite a los sujetos pasivos retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a sus clientes, aunque se retrasará, igualmente, la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago a sus proveedores (criterio de caja doble).

Para poder aplicarlo, no se debe de haber superado el volumen de operaciones de 2.000.000 de euros durante el año natural anterior, ni el cobro en efectivo a un mismo cliente de más de 100.000 euros anuales, y hay que optar por su aplicación al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad, o bien, en la declaración censal durante el mes de enero del año en que deba surtir efecto en el caso de Bizkaia, mientras que en TC el plazo es el mes de diciembre del año inmediato anterior a aquel en que se vaya a aplicar.

#### **4.7. ¿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.

#### **4.8. Condonación de deudas entre empresas cuyos socios personas físicas coinciden en titularidad y porcentaje**

Hacienda ha determinado en una reciente consulta que en aquellos supuestos en los que dos empresas estén participadas por los mismos socios (todos ellos personas físicas) y con idénticos porcentajes de participación, la condonación de una deuda por parte de una sociedad a la otra, no tributa en el Impuesto sobre Sociedades.

Hacienda entiende que lo que está teniendo lugar es una “recuperación” de las aportaciones que en su día realizaron los socios a la sociedad titular del crédito, junto con una simultánea aportación de esos mismos fondos a la sociedad deudora. Consecuentemente, la sociedad que renuncia al cobro anulará el crédito contra reservas (sin contabilizar gasto alguno), mientras que la sociedad beneficiaria de la donación cancelará la deuda contra “Otras aportaciones de socios”.

No sería de aplicación lo expuesto, en aquellos casos en los que los socios de las sociedades no coincidiesen, o si, siendo los mismos, difiriese su porcentaje de participación en una y otra. En este último supuesto, por los porcentajes no concurrentes sí que deberían contabilizarse un gasto para la sociedad donante y un ingreso para la donataria, tributando esta última y no pudiendo deducirse el gasto la donante al tratarse de una liberalidad.

## 5. FLASHES TRIBUTARIOS <sup>(2)</sup>

**5.1. IVA.-** Procede la inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del IVA que grava las adquisiciones intracomunitarias de bienes. (Consulta DGT V1534-23, 5 Junio 2023)

**5.2. IRPF.-** Rendimientos derivados de sistema de previsión social percibidos por contribuyente que tiene en vigor un contrato relevo. En la situación de jubilación parcial, si el interesado percibe importes de las EPSVs de las que es socio, se estará ante prestaciones por jubilación, al haber acaecido ya esta contingencia. (Consulta HFG, 18 Mayo 2023).

**5.3. IRNR.-** En la noción "días de permanencia" del art. 9.1 a) de la Ley del IRPF a efectos de determinar la residencia habitual en España, lo trascendente es "estar" en territorio español durante más de 183 días, sin que deban computarse un número mínimo de horas por día. (TEAC 28 Marzo 2023)

**5.4. Modelo 720.-** No existe obligación de informar sobre los derechos consolidados, ni sobre las aportaciones realizadas a planes de pensiones constituidos o contratados en el extranjero, siempre y cuando, el partícipe no tenga la posibilidad de rescatar los citados derechos, en términos equivalentes a cómo podría hacerlo en los casos de seguros de vida o invalidez. (Consulta HFB 68-23).

**5.5. Impuesto Envases:** Inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del IVA que grava las adquisiciones intracomunitarias de bienes (DGT V1534-23, 5 Junio 2023).

**5.6. ISD.-** Reducción del 95% en la donación a los hijos de la totalidad de las participaciones sociales de una mercantil de la que poseen el 100% de las participaciones, dejando en ese momento de realizar las funciones de dirección y de percibir la remuneración correspondiente. (HFG 24 Mayo 2023).

**5.7. IVA.-** La formación "on-line" para oposiciones, en la medida en que tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, no tendrán cabida en la exención del art. 20.Uno.9º LIVA. (HFB 17 Noviembre 2022).

**5.8. IRPF.-** La pérdida por la falta de cobro de la cantidad que la entidad inmobiliaria le debía por el incumplimiento del contrato de compraventa, al no tener su origen en la transmisión de un elemento patrimonial, debe integrarse en la base imponible general, y, en consecuencia, no puede compensarse con la ganancia patrimonial obtenida. (OJA Álava, R, 29 Marzo 2022, Rec. 172/2019).

**5.9. ISD.-** Las cantidades recibidas para el ejercicio de la actividad de fotografía altruista realizada por el interesado suponen una donación y estará sujeta al ISD y no tendrán la consideración de ingreso de la actividad de la persona que los recibe. (HFB 17 Octubre 2022).

**5.10 Impuesto envases.-** Están exentos de tributación los plásticos que contienen principios activos para la fabricación de medicamentos. (DGT V0996-23, 21 Abril 2023).



**5.11 IRNR.-** Hacienda no puede cuestionar el contenido de un certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble imposición (STS 778/2023, 12 Junio 2023, Rec. 915/2022).

**5.12 IS.-** Canje de valores y aportaciones no dinerarias de participaciones. (Consulta HFB 096-23).

**5.13 IS.-** Concesión administrativa. Gastos por reparaciones. Indemnización percibida del seguro. Litigio. Imputación temporal. (Consulta HFB 100-23).

**5.14 IS.-** Escisión total de holding para traspasar el exceso de tesorería a una entidad de nueva creación. La aplicación del régimen especial podrá justificarse si la entidad beneficiaria de la liquidez reinvierte los fondos en otros proyectos empresariales. (Consulta HFB, 17 Noviembre de 2022).

(2) Fuente: Bitopus CISS Fiscal , Actum Fiscal

## 6. CONSULTAS CONTABLES RESULTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN BOICAC Nº 133<sup>(3)</sup>

BOICAC	Nº	CONSULTA
134	1	Sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales, por las sociedades cooperativas, asociaciones y entidades sin fines lucrativos.
134	2	Sobre el tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción
134	3	Sobre el registro contable de una tarifa de pesca.
134	4	Sobre el ejercicio en el que debe contabilizarse una reducción de capital.

<sup>(3)</sup> *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

