



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

ÍNDICE (1)

1. TERRITORIO COMÚN

- 1.1. Islas Canarias: Bonificación del 99,99% en donaciones a familiares directos.
- 1.2. I.R.P.F: Retribuciones en especie, deducción por maternidad, obligación de declarar etc.
- 1.3. Facturación electrónica.

2. TERRITORIOS FORALES

2.1. ÁLAVA

- 2.1.1. Batuz/TicketBai.

2.2. GIPUZKOA

- 2.2.1. Batuz/TicketBai.
- 2.2.2. Diversas modificaciones tributarias.

2.3. BIZKAIA

- 2.3.1. Monedas virtuales situadas en España.
- 2.3.2. Monedas virtuales situadas en el extranjero.
- 2.3.3. Batuz/TicketBai.

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 31/12/2023 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 prorrata 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. Tributación de las criptomonedas.
- 4.8. Prohibición de disponer sobre los bienes muebles e inmuebles de una sociedad.
- 4.9. Código LEI: renovación.

5. FLASHES tributarios

6. CONSULTAS CONTABLES RESUELTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN BOICAC Nº 135

⁽¹⁾ 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. Decreto-ley 5/2023, de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. (B.O.E. 20/10/2023).

Se establece una bonificación del 99,99% a las donaciones realizadas (que tributen en las Islas –residencia del donatario o lugar donde se encuentre el bien inmueble donado, en su caso- a las donaciones formalizadas en documento público realizadas a favor de descendientes y adoptados menores de 21 años, y descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Esta bonificación no será aplicable a aquellas adquisiciones “inter vivos” que en los tres años anteriores se hayan beneficiado de la bonificación prevista en este artículo, salvo que, en dicho plazo, se produzca su adquisición “mortis causa”.

1.2. Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retribuciones en especie, deducción por maternidad, obligación de declarar, pagos a cuenta y régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en materia de retenciones e ingresos a cuenta. (B.O.E. 06/12/2023).

Con efectos desde el 7 de diciembre de 2023, y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en el **Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF)**:

1.- Exención de los rendimientos del trabajo derivados de la entrega de acciones o participaciones a trabajadores de empresas emergentes.

Se adapta el contenido del artículo 43 del RIRPF a los cambios introducidos en la LIRPF en relación con la exención de los rendimientos del trabajo derivados de la entrega de acciones o participaciones a trabajadores de empresas emergentes, puesto que para este supuesto no se exige que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores.

2.- Procedimiento para la práctica de la deducción por maternidad y su pago anticipado y para la aplicación del incremento de dicha deducción.

Se reforma el artículo 60 del RIRPF, habida cuenta de la modificación introducida en la deducción por maternidad, donde se ha ampliado el colectivo beneficiario de la misma, desapareciendo la limitación a las cotizaciones devengadas en el período impositivo.

3.- Obligación de declarar.

Se modifican los apartados 2 y 3 del artículo 61 del RIRPF, a fin de adecuar el desarrollo reglamentario de la obligación de declarar a la regulación legal. En particular, se incorpora la obligación legal de declarar establecida para todas las personas físicas que, en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, y la elevación del umbral inferior de la obligación de declarar correspondiente a rendimientos de trabajo aplicable, entre otros casos, cuando procedan de más de un pagador, de 14.000 a 15.000 euros anuales.

4.- Retención sobre obras literarias, artísticas o científicas.

Se reforma el número 4.º del artículo 80.1 del RIRPF para adaptar su contenido a la modificación legalmente llevada a cabo que reduce, siempre que se cumplan determinados requisitos, al 7 % el tipo de retención sobre los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas. Asimismo, como consecuencia de las modificaciones de los apartados 3 y 9 del artículo 101 de la LIRPF en el artículo 101.2 se aclara que el tipo de retención de la propiedad intelectual sea cual sea su calificación es del 15 %, salvo cuando resulte de aplicación el del 7 %.

5.- Régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español.

El artículo 113 del RIRPF, para adaptar su redacción al nuevo ámbito subjetivo de aplicación del mismo recogido en la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.

En particular, por lo que se refiere a los nuevos supuestos de acceso al régimen especial establecidos legalmente, se define cuándo una actividad económica se calificará como emprendedora, quién es un profesional altamente cualificado o cuándo se llevan a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.

También se aclara el plazo para que se desplacen a territorio español los familiares del contribuyente acogido al régimen especial.

El artículo 114 del RIRPF, a fin de aclarar las especialidades en materia de retenciones y obligaciones formales de los nuevos supuestos legalmente establecidos de acceso al régimen especial.

En relación con los familiares que acompañen al contribuyente que también se acoge al régimen especial, se adapta la duración del régimen del artículo 115 del RIRPF, en los mismos términos que los previstos legalmente; así como el ejercicio de la opción de tributar por tal régimen respecto de los familiares que acompañen al contribuyente que se acoge al régimen especial, aclarando tanto el plazo para su ejercicio como el momento en el que han de tener en cuenta las circunstancias legalmente exigidas.

Los artículos 117 y 118 del RIRPF, para adaptar las reglas de renuncia y exclusión a la nueva regulación legal. En concreto, con respecto a los familiares que acompañen al contribuyente que también se acoge al régimen especial, se establece, con carácter general, la renuncia y la exclusión de manera individual, salvo en determinados supuestos en los que puede operar una exclusión colectiva.

El artículo 119 del RIRPF establece la documentación que debe acompañar a la comunicación en el caso de aplicación del régimen especial por parte de dichos contribuyentes, regulando, en particular, dicha documentación en relación con los nuevos supuestos de acceso al régimen especial establecidos legalmente.

Se introduce una nueva disposición transitoria vigésima previendo el plazo para el ejercicio de la opción por dicho régimen para los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España en el período impositivo 2023 por un desplazamiento a territorio español realizado en 2022 o en 2023 antes de la entrada en vigor de la orden ministerial que apruebe el nuevo modelo de comunicación de la opción. Además, se aclara que los trabajadores o administradores, supuestos a los que ya era de aplicación el régimen especial,



también podrán ejercer la opción por el citado régimen especial con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la citada orden.

1.3. 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. 06/12/2023).

Este Reglamento desarrolla las disposiciones de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) sobre los sistemas de facturación, con un doble objetivo:

a) Por un lado, se trata de:

Regular los requisitos que deben cumplir los sistemas informáticos de facturación utilizados por empresarios y profesionales (quedan excluidos, como veremos, los que remiten sus libros registro del IVA a través de la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria –AEAT– mediante el conocido como suministro inmediato de información –SII–), de modo que garanticen “la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación”.

Asegurar que toda transacción comercial genere una factura y una anotación en el sistema informático del contribuyente, impidiendo la ulterior alteración de tales anotaciones y permitiendo, en su caso, la simultánea o posterior remisión de la información a la Administración tributaria, que se podrá hacer voluntariamente de forma automática por medios electrónicos.

b) Por otro lado, se establecen obligaciones para los productores, fabricantes, comercializadores o desarrolladores de los sistemas informáticos, que deberán certificar que estos se ajustan a los requerimientos establecidos en la normativa.

Se resumen a continuación las principales características de las obligaciones desarrolladas por este Reglamento:

1. Ámbito objetivo

Mediante este Reglamento se regulan los requisitos y especificaciones técnicas que debe cumplir cualquier sistema informático que soporte los procesos de facturación por quienes desarrollen actividades económicas con el objetivo de “garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos, con la información sobre todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios”.

Se considera sistema informático al conjunto de hardware y software utilizado para expedir facturas mediante la realización de las siguientes acciones:

- Admitir la entrada de información de facturación por cualquier método.
- Conservar la información de facturación, ya sea mediante su almacenamiento en el propio sistema informático de facturación, o mediante su salida al exterior en un soporte físico, o, finalmente, a través de la remisión telemática a otro sistema informático (sea o no de facturación)
- Procesar la información de facturación mediante cualquier procedimiento para producir otros resultados derivados.

2. Ámbito subjetivo

El Reglamento tiene, en función de las obligaciones que en él se contienen, dos grupos de destinatarios:

a) Por un lado, los usuarios de los sistemas informáticos de facturación, que se delimitan como sigue:

- Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (con la excepción de las entidades exentas referidas en el artículo 9.1 de su ley reguladora y las parcialmente exentas, que solo se verán afectadas por estas obligaciones en relación con sus operaciones que no se beneficien de la exención).
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.
- Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar a sus miembros

No obstante, quedan excluidos de la aplicación de este Reglamento los contribuyentes que lleven sus libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT (SII)

Por otro, los productores y comercializadores de los sistemas informáticos, sobre los que recaen obligaciones específicas, que no se abordan en la presente.

3. Obligaciones para los usuarios de los sistemas informáticos

a) Sistemas válidos

Los usuarios pueden optar por cumplir las obligaciones que les impone el Reglamento mediante un sistema informático que cumpla los requisitos exigidos en él o mediante la aplicación informática que a tal efecto pueda desarrollar la Administración tributaria. Sea cual sea el método utilizado, el sistema informático debe:

- Garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación y, además,
- Permitir la remisión por medios electrónicos a la Administración tributaria de los registros de facturación de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente.

En relación con el primero de los requisitos, se debe garantizar que los registros generados no puedan ser alterados sin que el sistema informático lo detecte y avise de ello, de modo que no se puedan ocultar o modificar datos registrados en el sistema o añadir otros simulados o falsos, contando con un registro de eventos que recoja las interacciones con el sistema.

Se debe, además, (i) asegurar la trazabilidad de los registros de facturación, de modo que se pueda verificar su secuencia desde el primero hasta el último y (ii) garantizar su adecuada conservación, accesibilidad y legibilidad.

Dado que se debe garantizar el acceso a los registros por la Administración Tributaria, se requiere que cualquier información confidencial de carácter no patrimonial quede disociada en el sistema de la que tenga trascendencia fiscal.

b) Registros de facturación

Con carácter previo o simultáneo a la emisión de una factura (sea esta completa o simplificada), el sistema debe generar un “registro de facturación de alta”.

En él se deben incluir los elementos exigidos como menciones obligatorias en las facturas (muy en línea con el tipo de información que se exige en el SII), a los que se debe añadir una huella o “hash”.

Además, deben ser firmados electrónicamente, salvo si se utiliza un “sistema de emisión de facturas verificable” al que nos referiremos más adelante. Cuando no se trate del primer registro de facturación generado por el sistema, se deberá incluir el número y, en su caso, la serie, así como la fecha de expedición de la factura que consta en el registro de facturación, de alta o de anulación inmediatamente anterior, junto con parte de la huella o “hash” de dicho registro anterior.

Además, se incluirán el código de identificación del sistema informático utilizado, la fecha, hora, minuto y segundo en que se genere el registro de facturación de alta; y otras características adicionales que permitan conocer las circunstancias de generación del registro de facturación de alta.

En caso de error en la emisión de una factura que obligue a anular el registro de alta, se deberá generar un “registro de facturación de anulación” (cuyo contenido específico regula también el Reglamento).

c) Sistemas de emisión de facturas

El Reglamento prevé la posibilidad de que los usuarios del sistema informático remitan voluntariamente a la AEAT de forma automática (y de forma continuada, segura, correcta, íntegra, consecutiva, instantánea y fehaciente) todos los registros de facturación generados.

En tal caso, el sistema tendrá la consideración de “sistema de emisión de facturas verificables” o “Sistemas VERI*FACTU” y se presumirá que cumple por diseño los requisitos del Reglamento.

La opción por la remisión automática de los datos se prolongará al menos hasta la finalización del año natural en el que se haya producido, de forma efectiva, el primer envío de los registros de facturación.

Además, la AEAT pondrá a disposición de estos usuarios un sistema por el cual los registros se integren en sus libros de ventas e ingresos, que permitirá además a los destinatarios tomar los datos e integrarlos en sus libros de gastos.

d) Contenido de las facturas

El Reglamento que regula las obligaciones de facturación también se modifica para exigir que las facturas completas y simplificadas (cuando sean expedidas por los sujetos obligados) incluyan la representación gráfica del contenido parcial de la factura mediante un código QR (si la factura es electrónica, la representación gráfica podrá ser sustituida por el contenido que representa el código QR). Además, en caso de que se remitan automáticamente los registros



a la AEAT en los términos señalados, se deberá añadir la frase “Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT” o “VERI*FACTU”.

La utilización de un sistema acorde con las disposiciones del Reglamento permitirá presumir, además, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas emitidas.

e) Acceso al sistema

La Administración tributaria podrá exigir el acceso completo e inmediato al lugar en el que residan los registros de facturación y de eventos, o sus copias seguras, así como su descarga, volcado o copiado y consulta, siempre en formato legible, obteniendo, en su caso, el código de usuario, la contraseña (y cualquier otra clave de seguridad que fuera necesaria), así como requerir y obtener copia de los registros de facturación conservados.

f) Receptores de las facturas

Los destinatarios de la operación podrán proporcionar de forma voluntaria determinada información de las facturas a la AEAT, facilitando los datos contenidos en el código QR de la factura, a través de una ruta específica en su sede electrónica o de la aplicación que a tal efecto se desarrolle. En el caso de las facturas verificables, el receptor podrá comprobar que la factura recibida ha sido remitida a la AEAT por su emisor.

Aun cuando la remisión de la información no tendrá la consideración de denuncia pública, la AEAT podrá usar la información facilitada por el receptor en el marco de sus competencias en la aplicación de los tributos.

g) Desarrollo del Reglamento y entrada en vigor

Queda pendiente la publicación de una orden ministerial que detalle las especificaciones técnicas y funcionales de los sistemas, los detalles, estructura y características técnicas de la información de los registros de alta y anulación, las especificaciones relativas a los requisitos de firma o a los relativos a la huella o “hash” de los registros; o los plazos y forma de renunciar al sistema de emisión de facturas verificables, entre otros.

Por otro lado, aunque el Reglamento ha entrado en vigor el día después de su publicación, se establecen las siguientes fechas para el cumplimiento de las obligaciones reguladas en él:

- Los usuarios deberán tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos que en él se establecen y en su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2025.
- Los productores, desarrolladores, etc. deberán ofrecer sus productos adaptados al Reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial de desarrollo. En el caso de sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes del citado plazo, deberán estar adaptados al contenido del Reglamento antes del 1 de julio de 2025.
- También en este plazo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial de desarrollo la AEAT habilitará en su sede electrónica el servicio para la recepción de los registros de facturación.

2. TERRITORIOS FORALES

2.1. ÁLAVA

2.1.1. Orden Foral 714/2023, de la Segunda teniente de Diputado General y Diputada Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 3 de noviembre. Aprobar la modificación de la Orden Foral 260/2022, de 6 de mayo, y de la Orden Foral 774/2022, de 23 de diciembre, en lo referente al diseño del fichero de alta TicketBAI. (B.O.T.H.A. 18/07/2023).

La presente Orden Foral tiene como objeto actualizar la definición de la estructura y validaciones de los ficheros TicketBAI de alta y anulación.

2.2. GIPUZKOA

2.2.1. Orden Foral 415/2023, de 4 de octubre, por la que se modifican la Orden Foral 521/2020, de 23 de diciembre, y la Orden Foral 357/2023, de 6 de agosto, por la que se modifica la Orden Foral 521/2020, de 23 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones técnicas y funcionales del software TicketBAI y la declaración de alta en el Registro de Software TicketBAI (B.O.G. 13/10/2023).

La Orden Foral 357/2023, de 6 de agosto, ha introducido, entre otras, modificaciones en el número máximo de agrupaciones permitidas tanto en el campo de registro «Detalle IVA» del anexo I, ampliándose de 6 a 12 las agrupaciones de datos, como en el campo «DetalleNoSujeta», ampliándose de 2 a 4 las agrupaciones de datos, ciñéndose ambas modificaciones al apartado «Desglose tipo operación» (Cuando contraparte es nonacional) en lo relativo a Prestación de Servicio.

No obstante, en el corto periodo de tiempo transcurrido desde la aprobación de esta última orden foral se ha observado la necesidad de extender dichas modificaciones en el número máximo de agrupaciones permitidas del referido anexo I, tanto cuando el «TipoDesglose» es «Desglose tipo operación» (Cuando contraparte es no nacional) en lo relativo a Entrega, como cuando el «TipoDesglose» es «DesgloseFactura» (cuando la contraparte es un «nacional» o no existe contraparte).

De esta forma, se modifica la disposición final única de la Orden Foral 357/2023, de 6 de agosto; de esta manera, las modificaciones, previstas originalmente en la mencionada orden foral para ser de aplicación a partir el 15 de octubre de 2023, serán de aplicación a partir de 1 de enero de 2024, junto con las nuevas modificaciones que introduce esta nueva orden foral.

2.2.2. Decreto Foral 56/2023, de 12 de diciembre, por el que se modifican diversos reglamentos tributarios (B.O.G. 18/12/2023).

Se modifican distintos aspectos del ámbitos relacionados con la recaudación y la revisión tributarias, como consecuencia de las modificaciones introducidas mediante la Norma Foral 4/2022, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, como la nueva regla de salvaguarda de uso fraudulento de las solicitudes reiteradas de aplazamientos, fraccionamientos, compensación, suspensión o pago en especie una vez denegadas con anterioridad, que debe ser recogida en los reglamentos de desarrollo de ambos procedimientos, esto es, el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, y el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En el Reglamento de Recaudación se introducen también otras modificaciones relacionadas con los aplazamientos y fraccionamientos y con la valoración de los bienes y derechos embargados en el procedimiento ejecutivo.

También se introducen diversas modificaciones en algunas obligaciones de información: información sobre bienes y derechos situados en el extranjero; obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales y saldos de dichas monedas; modifica las reglas de valoración en el IP de los seguros de vida en determinados supuestos, que exigen la necesaria adecuación de los desarrollos de las obligaciones de información reguladas en el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales donde también se reconoce una nueva causa de revocación del número de identificación fiscal en caso de incumplimiento durante cuatro ejercicios consecutivos de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil que solo se podría rehabilitar si se constata su subsanación.

La Norma Foral 4/2022 modifica el régimen jurídico de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, por lo que se introducen ahora una serie de cambios en el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre. Tales cambios exigen que la solicitud de autorización de entrada en dicho domicilio debe incorporar el acuerdo de entrada efectuado por la autoridad competente de la Administración tributaria. Dicho acuerdo también se exigirá para la entrada en determinados lugares que no sean el domicilio citado cuando exista oposición.

Mediante este decreto foral se produce la necesaria adaptación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para su adecuación a las modificaciones operadas en los aspectos relacionados con la obligación de declarar. A dichas modificaciones se añade una aclaración, a nivel reglamentario, sobre la aplicación del régimen de las personas contribuyentes que habiéndose desplazado a territorio español, hayan residido en otro u otros territorios, forales o comunes, con anterioridad a la adquisición de su residencia fiscal en Gipuzkoa, siempre que cumplan el resto de requisitos previstos en el artículo 56 bis de la norma foral del impuesto y en el título I del reglamento. En este caso podrán aplicar el régimen especial únicamente durante los periodos impositivos que resten hasta completar el plazo de los 10 periodos impositivos siguientes a aquel en el que se produjo el cambio de residencia a territorio español.

Por otro lado se introducen distintas modificaciones en el ámbito del IRPF, ITP y AJD y se incluye la modificación en el Reglamento del IS respecto a la determinación reglamentaria del concepto de «procesos de negocio» a los efectos de la aplicación de la deducción por la innovación tecnológica, entendiéndose por esta última el avance tecnológico que permite la introducción en el mercado de nuevos o mejorados bienes o servicios, o la implantación de nuevos o mejorados procesos de negocio en la empresa para contribuir a su mejora competitiva, entre otras.

2.3. BIZKAIA

2.3.1. ORDEN FORAL 559/2023, de 9 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban el modelo 172 «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales» y el modelo 173 «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (B.O.B. 17/11/2023).

Se establece una obligación de **suministro de información sobre los saldos que mantienen los y las titulares de monedas virtuales, a cargo de**

quienes proporcionen servicios en nombre de otras personas o entidades para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores o las proveedoras de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el mencionado servicio de tenencia. Igualmente, para estas mismas personas o entidades, se establece la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales en las que intervengan.

Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

2.3.2. ORDEN FORAL 560/2023, de 9 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 721 «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. (B.O.B. 17/11/2023).

Se aprueba un modelo específico para informar sobre las monedas virtuales que se encuentren o sitúen en el extranjero, al no existir en el modelo 720 (declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero) previsión alguna para informar sobre este tipo de activos situados en el extranjero.

El plazo de presentación es el mismo que para el modelo 720, es decir, entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiere la declaración informativa.

2.3.3. NORMA FORAL 8/2023, de 22 de noviembre, por la que se aprueban medidas para ordenar la implantación definitiva del sistema BATUZ, para la trasposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y otras modificaciones tributarias. (B.O.B. 23/11/2023).

El sistema BATUZ/TicketBai fue introducido por medio de la aprobación de la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, que establecía su obligatoriedad para el ejercicio 2022, regulándose incentivos fiscales para aquellos contribuyentes que comenzaran a operar con este sistema de forma voluntaria con anterioridad a dicho ejercicio.

Sin embargo, la obligatoriedad no llegó en el 1 de enero de 2022 ya que, con anterioridad a dicha fecha, se aprobó la Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, por la que se prorrogaba el período voluntario del sistema BATUZ/TicketBai a los ejercicios 2022 y 2023, así como los incentivos fiscales asociados a esta implementación voluntaria.

De este modo, hay contribuyentes vizcaínos que llevan desde 2020 operando con el sistema BATUZ/TicketBai y beneficiándose de una reducción en el Impuesto sobre Sociedades (IS) o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que puede llegar a ser muy significativa, si bien no todos los contribuyentes tenían acceso a la misma. Pese al transcurso del tiempo y de los incentivos fiscales, la propia Norma Foral reconoce que únicamente 15.000 de los 90.000 contribuyentes vizcaínos obligados a operar con este sistema están funcionando con el mismo de forma voluntaria.

Pues bien, con la aprobación de esta Norma Foral, la Diputación Foral de Bizkaia retrasa y ordena la obligatoriedad del funcionamiento en BATUZ/TicketBai. Sin embargo, al contrario de lo que ocurrió con la Norma Foral 6/2021 el retraso no es general y, de hecho, para aquellos contribuyentes con mayor capacidad y dimensión se mantiene como fecha obligatoria el 1 de enero de 2024.

De este modo, el retraso en la obligatoriedad de operar con BATUZ/TicketBai se establece solo para ciertos contribuyentes para los cuales se han dispuesto una serie de ventanas semestrales de incorporación, comprendidas desde el 1 de enero de 2024 hasta el 1 de enero de 2026, en función de su tamaño, su condición de contribuyente de un impuesto u otro y sus actividades. En este sentido, son las personas físicas, las entidades de régimen de atribución de rentas y micros, pequeñas y medianas empresas quienes han visto retrasada la obligatoriedad y disponen de un mayor margen de incorporación y, por tanto, quienes deben que revisar qué ventana temporal se ha establecido para ellos.

Por su parte, a partir del 1 de enero de 2024 resultará obligatorio operar con el sistema BATUZ/TicketBai para los contribuyentes del IS que no sean micros, pequeñas o medianas empresas.

Además, esta Norma Foral establece otras novedades en relación con BATUZ/TicketBai.

Por un lado, regula un nuevo supuesto de exoneración del cumplimiento de las obligaciones de BATUZ/TicketBai, para aquellos contribuyentes que tengan prevista la extinción de su actividad en el plazo de 1 año a contar desde la fecha en que tenga para ellos, carácter obligatorio su implantación.

Por otro lado y en coherencia con el retraso en la obligatoriedad, se prolongan a los ejercicios 2024 y 2025 los incentivos fiscales relacionados con el sistema BATUZ/TicketBai.

En este sentido, se mantiene para estos ejercicios el derecho a la reducción del 10% de la base imponible del IS y del IRPF para personas físicas, microempresas, pequeñas y medianas empresas que se incorporen de forma voluntaria al sistema, al menos con seis meses de antelación al momento en el que este les resulte obligatorio.

De igual modo, la deducción del IS del 30% de los gastos e inversiones relacionadas con la implantación del sistema BATUZ/TicketBai se mantiene para los años 2024 y 2025. Por tanto, las inversiones realizadas por cualquier contribuyente del IS en dichos ejercicios también cualificarán para la deducción.

Por último, se regula una medida importante que afecta a todos los contribuyentes: el retraso de la obligatoriedad de cumplimentar el temido capítulo de movimientos contables en el LROE.

La Norma Foral establece que su presentación no será obligatoria para los contribuyentes en los periodos impositivos de 2022, 2023 y 2024 y, no será hasta el ejercicio 2025 cuando este capítulo se pueda cumplimentar de forma voluntaria.

No obstante, la Norma Foral se reserva la posibilidad de, reglamentariamente, obligar a cumplimentar este capítulo, a determinadas categorías de contribuyentes, pero siempre que hayan transcurrido al menos 4 años desde la fecha a partir de la cual, sea obligatorio para el contribuyente cumplir con BATUZ/TicketBai.

Por lo que este asunto no queda del todo cerrado, pero al menos se retrasa uno de los capítulos que más dudas estaba generando a los contribuyentes. Sin embargo, sin este capítulo la Diputación no será capaz de lograr uno de sus objetivos principales (y más ambiciosos) del sistema BATUZ/TicketBai: la

preparación de borradores de autoliquidación del IS por parte de esta Administración.

Les recordamos que sobre el calendario de implantación de Batuz/TicketBai sobre el que versa esta Norma Foral fueron debidamente informados en la documentación que les remitimos con carácter previo a la jornada que organizamos sobre este nuevo sistema de llevanza de libros registro, emisión de facturas, etc. Concretamente le fue remitida en fecha 30 de Octubre del presente año.

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
STC (616/2023)	7/11/2023	IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS. AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CCAA. El TC declara la constitucionalidad de la norma que crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio. Respecto de la vulneración de la autonomía financiera alegada por la Comunidad Autónoma recurrente, señala que este impuesto es complementario del IP -tributo de titularidad estatal cedido a las CCAA- de modo que lo satisfecho por este se descuenta para determinar la cuota del nuevo impuesto, dejando intactas las competencias normativas autonómicas sobre el IP. El mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones del IP aplicables en la Comunidad seguirán siendo, única y exclusivamente, los que esta decida, sin que el impuesto sobre grandes fortunas implique cambio alguno. Añade el Tribunal que la verdadera queja de la Comunidad es que se "fuerza" a tributar a sus residentes con patrimonio superior a tres millones de euros -únicos que están sujetos al nuevo impuesto estatal- con lo que aquella pierde su atractivo fiscal para atraer dicha riqueza e inversión a su territorio. Este objetivo extrafiscal, concluye el TC, no puede impedir al Estado ejercer su competencia para establecer nuevos tributos, pues si puede utilizar su potestad tributaria para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos, con mayor razón podrá hacerlo respecto de su propio espacio fiscal, sin que ninguna competencia autonómica se vea perturbada. https://acceso.qmemento.com/
STS (Rec 2591/2022)	13/11/2023	INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD. Comprobación limitada de operaciones societarias. Reducciones de capital social con posterior prórroga del plazo de desembolso y condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso. CONCLUSIÓN 1. <i>La escritura de reducción de capital mediante la condonación de dividendos pasivos no motivará liquidación por la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados. 2. En caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad de operaciones societarias el importe de los dividendos pasivos condonados al socio, que todavía no eran exigibles.</i> En el caso que nos ocupa, ya se ha visto, en 26 de junio de 2012 se acordó prorrogar el plazo de desembolso del capital social pendiente hasta el 3 de mayo de 2017; se propuso la condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso mediante reducción del valor nominal de las acciones; mediante escritura pública de 5 de febrero de 2016, la entidad acordó la reducción del capital social de la entidad en la suma de 5.460.000 euros, mediante la reducción del valor nominal de todas y cada una de las acciones, con el objeto de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso que asciende a 5.460.000 euros. En dicho momento aún no era exigible el desembolso, sin que se produjera devolución alguna a los socios. Con la Consulta Vinculante antes transcrita es evidente que la DGT parece resolver un caso distinto al que nos ocupa. En esta Consulta consideró que en una reducción de capital que tiene lugar mediante la condonación de dividendos pasivos a los socios, la base imponible estará constituida por el valor real de los derechos entregados a los socios, es decir el valor real de los

derechos de crédito que ostentaba la Sociedad frente a los socios, los cuales se ven liberados de la obligación de desembolsar los dividendos pasivos pendientes. Sin embargo, como se ha expuesto en nuestro caso, no existe crédito alguno a favor de la Sociedad, pues a la fecha de la condonación no era exigible aún el desembolso, siendo evidente que en estos casos la base imponible, tal y como se reconoce en la Consulta transcrita, "sería cero al no haber devolución de aportaciones (el dividendo pasivo obedece a una ampliación de capital que no fue desembolsada, y no hay que devolver nada al socio ya que nada fue aportado), y no siendo exigibles no procede contabilizarlos como activos de la sociedad. No existe desplazamiento patrimonial efectivo a favor de los socios, en tanto que no existía deuda exigible, ni, por ende, devolución alguna. Todo lo cual debe llevarnos a responder a la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo en el sentido que *en las supuestas de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando todavía no eran exigibles, el valor económico para determinar la base imponible del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, es cero.* www.aedaf.es

TEAC (Res 6065/20212) 24/10/2023 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducciones y devoluciones. La deducción de las cuotas soportadas es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 de la LGT, dicho derecho deberá ejercitarse, incluso en los casos en que se presenten autoliquidaciones extemporáneas, dentro del plazo y según las formalidades a que se refiere el artículo 99.Tres de la Ley del IVA. Con fecha 18 de febrero de 2021, la entidad SA presentó ante la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Baleares de la AEAT solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del modelo 303 del ejercicio 2017, requiriendo que se incluyeran las cuotas del IVA soportado, no incluidas en las autoliquidaciones al no haber considerado deducibles dichas cuotas, y se procediera a su devolución por importe de 1.076.510,04 euros. Mediante acuerdo de fecha 3 de junio de 2021 se desestima dicha solicitud de devolución de ingresos indebidos sobre la base de la siguiente motivación: *En cuanto a las cuotas soportadas: En virtud de la aplicación de la doctrina de los actos propios al ámbito tributario, los empresarios o profesionales no pueden volver sobre sus declaraciones-liquidaciones para modificar el importe de la cuota deducible, incrementándolo con cuotas que en su día no se aplicaron, ya que no se puede modificar la opción ejercitada en este sentido.* En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, la cuestión que es preciso resolver en primer lugar es si en el Impuesto sobre el Valor Añadido, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, cabe o no la modificación de las cuotas soportadas deducibles inicialmente declaradas mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria. La deducción del IVA soportado se configura como un derecho que se puede ejercitar, siempre que se cumplan todos los demás requisitos para su deducibilidad, en la declaración liquidación correspondiente al período en que nace el citado derecho, es decir, cuando se devenga el impuesto, o en la declaración correspondiente a los sucesivos períodos impositivos, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el momento del nacimiento del mencionado derecho o, en su caso, de la firma de la resolución administrativa o sentencia que decida sobre la procedencia del derecho a deducir o de la cuantía de la deducción. El derecho a la deducción no se pierde por no haberlo ejercitado en el período en que se ha soportado, pues se dispone del límite temporal de los cuatro años mencionados. La postura que la entidad recurrente sostiene, en contra de la mantenida por la Administración tributaria e instancias revisoras posteriores, es que *la deducción de cuotas de IVA soportadas constituye un derecho del contribuyente y no una opción en los términos previstos en el artículo 119.3 de la LGT.* En este sentido, entiende este TEAC que el criterio fijado por el Tribunal Supremo (23.02.2023), en cuanto considera que el ejercicio del derecho de deducción en el IVA no constituye una opción, se establece con carácter general y no limitado al supuesto concreto planteado en el litigio. A partir de lo expuesto en los fundamentos de derecho anteriores, este Tribunal Central debe modificar el criterio que venía manteniendo, asumiendo el criterio jurisprudencial en el sentido de considerar que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el [artículo 119.3 de la Ley General Tributaria](#). En cualquier caso, dicho derecho deberá ejercitarse, incluso en los casos en

que se presenten autoliquidaciones extemporáneas, dentro del plazo y según las formalidades a que se refiere el [artículo 99.Tres de la Ley del IVA](#). www.aedaf.es

TEAC (Res 7140/2020) 24/07/2023

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. Base imponible. Exigencia de certificado de residencia fiscal como requisito sine qua non para la deducibilidad de gastos por contribuyentes residentes en un Estado Miembro de la UE o del EEE. Gastos deducibles. El derecho a la deducción de los gastos está condicionado al cumplimiento de una exigencia adicional a los criterios previstos en la normativa IRPF o en la normativa IS: acreditar que "están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y existencia de vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. La interesada es una persona física que en fecha 12 de junio de 2019 presentó autoliquidación IRNR 2018 modelo 210 en la que declaraba unos rendimientos de actividades profesionales (tipo de renta clave 16) por importe de 11.490,10 euros; rendimientos que habrían sido satisfechos por la sociedad española XZ S.L. En la citada autoliquidación la interesada, declarando su residencia fiscal en PAIS_1, dedujo gastos por importe de 7.900,29 euros. La AEAT en el acuerdo de resolución de declaración de devolución improcedente afirmó que no tenía derecho a la deducción de gasto alguno al no haber acreditado su residencia fiscal en ningún país de la UE o del EEE con base en el [artículo 24 TRLIRNR](#). En aplicación del [artículo 7 de la Orden EHA 3316/2010, de 17 de diciembre](#), por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la aportación de un certificado de residencia fiscal. De este modo, *habiendo determinado que la reclamante tenía derecho a la deducción de gastos al ser residente en PAIS_1 y haberlo acreditado con certificado de residencia fiscal, debemos pasar ya a enjuiciar la conformidad a derecho de la deducción de los gastos pretendidos recordando, a tal fin, que en el ámbito de la normativa de no residentes el derecho a la deducción está condicionado al cumplimiento de una exigencia adicional a los requisitos previstos en la normativa IRPF; a saber, que se acredite que "están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España". Análisis de deducibilidad que realiza este TEAC con base en el documento "FACTURAS EJERCICIO 2018 PDF" aportadas por la interesada en el marco del presente recurso en única instancia - pruebas que, recordamos, no fueron ponderadas por la Administración ante la falta de aportación por la interesada de las mismas-* Así, estos servicios cuyo pago se realiza en efectivo tienen el problema de que nunca pueden acreditar de manera fehaciente en favor de quién se prestan. Extremo al cual cabe anudar consecuencias jurídicas diversas que van más allá de su rechazo como documento justificativo de un gasto deducible de actividad económica, sino también cuestiones de índole tan relevante como su valor probatorio en la acreditación de la permanencia física a efectos de residencia fiscal de una persona física: al no tener estos documentos justificativos de pagos en efectivo identificación de la persona en cuyo favor se prestan, no pueden acreditar de manera fehaciente la presencia de una determinada persona física en una ubicación precisa en una fecha concreta, máxime cuando esta no tiene ni si quiera prueba de cómo los pagó no siendo, en definitiva, razonable aceptarlos como medio de prueba de una presencia certificada ya sea en España o en otra jurisdicción. Así, a modo de síntesis, este TEAC rechaza la pretensión de la interesada de que se reconozca la devolución IRNR pretendida por el reconocimiento de un derecho a la deducción de gastos en la medida en que: (1) no ha acreditado el vínculo económico directo e indisoluble de ninguno de ellos con la actividad realizada en España, (2) existen gastos cuya deducibilidad en 2018 al corresponder a gastos devengados en 2019 contravendría el 11.3 LIS, (3) la mayoría de gastos incumplen el requisito de justificación documental porque al ser tiques sin identificación del receptor de los servicios no es posible vincularlos a la aquí reclamante e, incluso si se pagaron por tarjeta, no ha aportado extractos bancarios que permitan el cruce de información, (4) ha procedido a compensar todos los gastos en una sola autoliquidación relativa a un único pagador. www.aedaf.es

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

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
DGT (V2390-23)	05/09/2023	<p>IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. EXENCIÓN ACCIONES. La consultante es titular de forma individual del 11,50 por ciento de las acciones de una sociedad anónima y su cónyuge del 3,5 por ciento. La entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, sino que su objeto social es el comercio al por mayor de motocicletas. El cónyuge de la consultante ha venido desarrollando durante los últimos años, de hecho, la labor de director del departamento comercial de la entidad sin que en el contrato laboral suscrito figurara explícitamente este cargo, sino el de empleado de carácter genérico sin ningún tipo de labor de dirección o gerencia. En fecha 1 de junio de 2023 se ha producido una novación contractual, recogiendo en el contrato de forma expresa el cargo del cónyuge como director de departamento comercial de la entidad. El cónyuge va a percibir una remuneración de la entidad desde la mencionada fecha hasta el 31 de diciembre de 2023 mayor de la que percibió desde el 1 de enero hasta el 31 de mayo de 2023, representando los rendimientos percibidos en el periodo comprendido entre el 1 de junio hasta el 31 de diciembre de 2023 más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del ejercicio 2023. CONCLUSIONES: Primera: De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta se cumpliría la condición prevista en el apartado b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, ya que la consultante es titular de una participación individual superior al 5 por ciento en la entidad. Segunda: En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) relativo al ejercicio de funciones directivas, en el presente caso no se cumpliría, pues el sujeto pasivo, en este caso la consultante, no ejerce efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, sin que sea relevante que dicho requisito lo cumpla su cónyuge, ya que no se dan los requisitos para la aplicación de la exención por participación conjunta del grupo de parentesco, al no alcanzar dicho grupo el 20 por ciento de participación conjunta en la entidad. Tercera: Por otro lado, si bien el cargo de director de departamento que ostenta el cónyuge de la consultante es uno de los enunciados en el listado previsto en el párrafo 2 del art.5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, debe recordarse que este listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección. En consecuencia, lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. La apreciación de esta última cuestión por tratarse de una cuestión fáctica, corresponderá a la Administración tributaria gestora competente. Cuarta: Asimismo, el mencionado precepto establece que las funciones de dirección deben acreditarse mediante el correspondiente contrato o nombramiento. Por lo tanto, en el presente caso, es a partir del 1 de junio de 2023 –fecha de novación del contrato entre el cónyuge de la consultante y la entidad– cuando se entenderá que el cónyuge pasa a desarrollar estas funciones. En consecuencia, solo las retribuciones percibidas desde esa fecha se considerarán que corresponden al ejercicio de funciones directivas en la entidad para computar el porcentaje del 50 por ciento previsto en la ley. www.aeat.es</p>

DGT(V2046-23) 13/07/2023

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. RENDIMIENTOS DE TRABAJO. RENTAS EN ESPECIE. El consultante es una organización sindical que plantea la siguiente situación: los trabajadores de un aeropuerto se encuentran trabajando en unas dependencias en las que, debido a la gran superficie del propio aeropuerto, se encuentran muy alejadas de las cantinas y cafeterías en las que poder almorzar y cenar. En Navidad y en Fin de Año, la empresa para la que trabajan les proporciona una cena a modo de cortesía. Según manifiesta el consultante, dicha comida no llega en las mejores condiciones para ser ingerida debido a las distancias existentes dentro de las terminales del aeropuerto. Por ello, el consultante ha solicitado a la empresa que abone a las personas que trabajen en esas fechas tan señaladas una cantidad de dinero equivalente a esa comida para que puedan adquirirla por ellos mismos en mejores condiciones. Por tanto, teniendo en cuenta lo anterior, si la empresa opta por abonar a sus trabajadores un importe en metálico para que éstos adquieran comida de forma gratuita o a un precio inferior al normal de mercado conforme a lo señalado en el artículo 42 de la LIRPF, dicha renta tendrá la consideración de dineraria, debiéndose practicar la correspondiente retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme al artículo 99 de la LIRPF. En este caso, los trabajadores tendrán que integrar dichos rendimientos del trabajo en la base imponible del impuesto. No obstante, si la empresa opta por la entrega de comida a precios rebajados utilizando para ello fórmulas directas o indirectas de prestación del servicio en los términos señalados en el artículo 45 del RIRPF, nos encontraríamos en el ámbito de la exención recogida en el artículo 42.3.a) de la LIRPF que incluye entre los rendimientos del trabajo en especie exentos –párrafo a)– “las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine, con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.” www.aeat.es

DGT(V2922-23) 31/10/2023

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. PLAZO REPERCUSIÓN. CADUCIDAD. Una entidad firma un contrato de arrendamiento de vivienda a un particular donde expresamente se prohíbe el subarrendo total o parcial del inmueble. Comprobado que se había incumplido esta cláusula, se demanda al inquilino. Sin embargo, el juzgado determina que había existido consentimiento verbal por parte del arrendador al arrendatario para el subarrendo. Como consecuencia, pasamos de una operación exenta a una no exenta ([LIVA art.20.Uno.23º](#)). Ante la duda de la entidad si ante esa sentencia debe girar IVA desde la firmeza de esta, o desde el inicio del contrato, y la forma en que debe regularizarse esta situación, se presenta consulta ante la DGT, quien en su contestación: 1. Además de señalar que la entidad no repercutió la cuota del IVA correspondiente al arrendamiento en ninguno de los períodos impositivos en los que la vivienda se encontró destinada al subarrendamiento, recuerda que: - los sujetos pasivos están obligados a repercutir el impuesto al tiempo de expedir y entregar la factura al destinatario de los servicios ([LIVA art.88; Rqto Fac art.11](#)); y - la repercusión debe realizarse en el plazo de un año contado desde la fecha de devengo de la operación gravada. El plazo anterior, es un plazo de caducidad que ha de interpretarse en el sentido de que, la pérdida del derecho a repercutir se refiere a los casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique ([TS 5-12-11 EDJ 292694](#)). No obstante lo anterior, en el supuesto de que el destinatario de las operaciones no estuviera obligado a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho de las entidades prestadoras a repercutir el mismo, no se impide que aquél pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto ([TS 18-3-09, EDJ 38211](#)). 2. En cuanto a la rectificación de las cuotas no declaradas del arrendamiento, la entidad debe hacerlo mediante la presentación de declaraciones rectificativas de los períodos en los que no declaró dichas

cuotas, con los recargos e intereses de demora que procedan ([LIVA art.89.5](#); [LGT art. 26 y 27](#)). 3. Respecto al importe de las cuotas que debe declararse, en la medida en que originariamente consideraban el arrendamiento exento del IVA, no existía pacto de manera expresa acerca de si en la contraprestación pactada como renta arrendaticia debía entenderse incluido, en su caso, dicho impuesto. Lo anterior supone que en función de si el contribuyente puede o no repercutir la cuota impositiva al destinatario de la operación, se debe suponer incluida la cuota o no en el precio. Solo en el caso en que no pueda realizarse esa repercusión, deberá entenderse incluida en el precio la cuota ([TJUE 7-II-13, asunto C-249/12 y C-250/12](#)). En este caso la entidad no va a tener la posibilidad de repercutir al destinatario la cuota del Impuesto correspondiente a los períodos en que la vivienda estuvo destinada al subarrendamiento, por lo que deberá entenderse que dicha cuota sí estaba incluida en la contraprestación pactada. <https://acceso.qmemento.com/>

DGT(V2203-23) 26/07/2023

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN. TIPO REDUCIDO. La consultante es una sociedad constituida originariamente en abril de 2017, bajo una denominación distinta a la actual, por su socio único persona jurídica. La sociedad fue constituida con el objeto de ser transmitida a un tercero, por lo que se mantuvo inactiva hasta que dicha transmisión se hizo efectiva. Con arreglo a la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad consultante se constituyó en abril de 2017, por un socio único, persona jurídica, permaneciendo inactiva desde su constitución, al haber sido creada con la finalidad de ser transmitida a terceros. En junio de 2017, el socio único transmite el 100% de su participación en la entidad consultante a 4 personas jurídicas. Ninguno de los nuevos socios ostenta una participación de control sobre la sociedad consultante. Tras la toma de participación de los nuevos socios, la entidad consultante comienza el desarrollo de una actividad económica (actividad de promoción inmobiliaria). En los ejercicios 2018 y 2019, adquiere dos terrenos para iniciar dicha actividad. Durante los ejercicios 2017 a 2021, la entidad obtiene resultados contables negativos y genera bases imponibles negativas. En el ejercicio 2022, previsiblemente, la entidad obtendrá una base imponible positiva. En virtud de todo lo anterior, las bases imponibles generadas por la entidad consultante lo fueron una vez iniciado el desarrollo de una actividad económica, a partir de junio de 2017, fecha en la que no formaba parte de grupo alguno en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Adicionalmente, en el supuesto concreto planteado, tampoco concurre ninguna de las otras dos circunstancias previstas en el artículo 29.1 de la LIS, es decir, la actividad de promoción no había sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la LIS y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación, y no había sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostentase una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento. En virtud de todo lo anterior, la entidad consultante tiene la consideración de entidad de nueva creación que inicia una actividad económica, a los efectos de la aplicación, en el ejercicio 2022, del tipo reducido del 15%, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29.1 de la LIS. www.aeat.es

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 31/12/2023 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 reglamentariamente, 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 diciembre de forma que produzca su efecto con fecha 1 de enero de 2024.



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 2022 y no tributaron en el ejercicio 2023 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 2024, incluido. En el caso contrario, es decir si comienza a disfrutar de la exención, también deberá presentar 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 el 10 por ciento 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 prorata especial en el IVA

Los contribuyentes que deseen aplicar la regla de prorata especial en el ejercicio 2023, deberán ejercitar la opción en la última declaración-liquidación de 2023, que se presentará en enero de 2024, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

La opción por la aplicación de la regla de prorata 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 2024 deberán realizar la comunicación correspondiente a la Administración durante el mes de diciembre de 2023, 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 2024 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 2023.

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. Tributación de las criptomonedas

Las criptomonedas son monedas digitales o virtuales privadas, no emitidas por ninguna Institución ni dependientes de ningún Gobierno, sino que son emitidas y verificadas por sus propios creadores, y aceptadas por los miembros de una comunidad virtual concreta.

A. El minado (generación) de las criptomonedas

- ⇒ **IRPF:** se califica como rendimiento de actividad económica
- ⇒ **I. Sociedades:** se incluye en su resultado contable y en su base imponible
- ⇒ **IVA:** no se considera sujeta al no existir un destinatario de los servicios

B. La adquisición, tenencia y transmisión de criptomonedas

- ⇒ **IRPF:** si el vendedor es el propio minero o un profesional de dedicado a la venta de criptomoneda se considera rendimiento de actividad económica. En otro caso se tendrán por ganancias o pérdidas patrimoniales
- ⇒ **I. Sociedades:** las rentas generadas se integran en su base imponible con independencia de la condición del vendedor.
- ⇒ **I.R. No Residentes:** Tributará en España cuando la entidad que realice el servicio de almacenamiento esté situada en España y su tributación efectiva dependerá de los Convenios de Doble Imposición y normativa comunitaria.
- ⇒ **IVA e ITP:** la transmisión de criptomoneda está exenta.
- ⇒ **I. Sucesiones y Donaciones:** tributan al valor en el mercado a la fecha del fallecimiento o donación.
- ⇒ **I. Patrimonio:** han de declararse siempre que se cumplan los requisitos para que exista la obligación de autoliquidar por este impuesto.
- ⇒ **Modelo 721:** a partir del primer trimestre de 2024, los contribuyentes que posean criptomonedas en el extranjero deberán presentar cada año este nuevo modelo, cuyo contenido es análogo al del modelo 720. Concretamente, estarán obligados quienes a 31 de diciembre del año anterior haya sido titulares, autorizados o beneficiarios de criptomonedas en el extranjero por más de 50.000 euros en total. La presentación del modelo en los años siguientes sólo será necesaria si el saldo de criptomonedas aumenta en más de 20.000 euros.

4.8. Prohibición de disponer sobre los bienes muebles e inmuebles de una sociedad

Tal y como dispone la Norma Foral General Tributaria así como la Ley General Tributaria, la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes muebles e inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella o de otras a través de las que éste ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los muebles e inmuebles en cuestión en los términos previstos en el [artículo 42 del Código de Comercio](#) y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

4.9. 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. ICIO.- La Iglesia obligada al pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras desde el 4 de noviembre de 2023 (Orden HFP/1193/2023 de 31 Oct.).

5.2. PROCEDIMIENTO.- Los residentes en Euskadi están obligados a recibir las notificaciones de la AEAT por medios electrónicos en las mismas condiciones que el resto de residentes en *(el resto de)* España (TEAC, R, 23 Oct. 2023, Rec. 9455/2022).

5.3. ISD.- En las donaciones de empresas o participaciones, se aplica la regla de proporcionalidad de bienes afectos para el cálculo de la ganancia patrimonial diferida (TEAC, R, 29 May. 2023).

5.4. ISGF.- Residente en Reino Unido, titular de la totalidad de la participación en los fondos propios de una entidad residente en un estado sin CDI firmado con España, a través de la cual se participa de forma indirecta, en una sociedad residente en España, cuyo activo está compuesto en más de un 50% por inmuebles situados en territorio español, debe tributar en España en el IP y en el ISGF como sujeto pasivo por obligación real. (DGT 13 Jun. 2023).

5.5. IS.- La pérdida generada en la transmisión de existencias intragrupo si se corresponde con un deterioro de valor del ejercicio, no hay que eliminarla para determinar la base imponible del grupo fiscal. Si es mayor al deterioro, el exceso debe eliminarse. (DGT 30 Ago. 2023).

5.6. IRPF.- Afectación a la actividad económica de una parcela de garaje adquirida por un agente comercial. (Consulta HFB, 26 May. 2023).

5.7. IS.- En una sociedad patrimonial se debe gravar exclusivamente la ganancia obtenida por la sociedad, y no simplemente los ingresos. (TSJPV, ST 425/2022, 2 Dic. 2022, Rec. 31/2022).

5.8. IS/IVA.- La fusión de sociedades patrimoniales dedicada al arrendamiento de inmuebles podrá acogerse al régimen especial del Capítulo VII del Título VI de la NFIS si se funda



en motivos económicos válidos pero estará sujeta al IVA al no constituir los bienes una unidad económica autónoma. (Consulta HFB 26 May. 2023).

5.9. IRPF. La ganancia obtenida por la transmisión de la cartera de clientes una vez cese en la actividad económica, se integrará en la Base del Ahorro. (Consulta HFG, 24 May. 2023).

5.10 IRPF.- Puede rectificarse la liquidación de un ejercicio para integrar en otro ejercicio el 60% de la prestación percibida de una EPSV (TEAFBI, R, 27 Oct.2022, Rec 435/2022).

5.11 ITPAJD.- Formalizar de forma simultánea la división y disolución de la propiedad horizontal adjudicando porciones a los comuneros tributa solo una vez por AJD (TS, S 1286/2023, 18 Oct. 2023. Rec. 3891/2021)

5.12 IVA.- La transmisión de la titularidad de la actividad económica al otro cónyuge, que fue iniciada vigente la sociedad de gananciales, no supone hecho imponible en el IVA (Consulta DGT CV 5 Jun. 2023)

5.13 ISD/ITPAJD.- La donación de un inmueble con subrogación de préstamo con saldo pendiente superior a su valor supone una adjudicación en pago de deuda sujeto a ITP siendo la base imponible el importe pendiente del préstamo asumido (Consulta DGT 23 May. 2023)

5.14 IRPF- Transmisión de vivienda habitual y reinversión en vivienda en otra provincia sin ocupación en 12 meses por imposibilidad de jubilación incentivada. No opera la exención ya que las circunstancias alegadas no impiden necesariamente ocupar la vivienda adquirida (Consulta HFB 17 May. 2023)

5.15 IRPF.- El valor de adquisición de vivienda habitual adquirida mediante subasta está compuesto por el valor satisfecho, incluida la cuantía de las deudas del transmitente que, en su caso, asuma el adquirente. Todo ello, salvo que el citado valor de transmisión resulte inferior al valor de mercado de la finca, en cuyo caso prevalecerá éste (Consulta HFB 24 Oct. 2023)

(2) Fuente: Bitopus CISS Fiscal , Actum Fiscal

6. CONSULTAS CONTABLES RESULTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN BOICAC Nº 135⁽³⁾

BOICAC	Nº	CONSULTA
135	1	Sobre el tratamiento contable aplicable a una aportación que recibe una empresa pública.
135	2	Sobre la información a incluir en las cuentas anuales del 2022 de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos aprobada por el Real Decreto Ley 6/2022, de 29 de marzo
135	3	Sobre la formulación del estado de información no financiera en el caso de las sociedades cooperativas
135	4	Sobre el tratamiento contable de las condonaciones de deudas realizadas por los fundadores o patronos de las fundaciones.

⁽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

