



## CIRCULAR INFORMATIVA N° 1/2025

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

### ÍNDICE <sup>(1)</sup>

- 1. TERRITORIO COMÚN**
  - 1.1. Códigos CNAE. Nueva clasificación de Actividades Económicas.
  - 1.2. Tipo de I.V.A. aplicable al pan.
- 2. TERRITORIOS FORALES**
  - 2.1. ÁLAVA**
    - 2.1.1. Novedades en I.S.; I.R.P.F.; I.P.; I.S.D.
    - 2.1.2. Impuesto Mínimo Complementario Global.
  - 2.2. GIPUZKOA**
    - 2.2.1. Novedades en I.S.; I.R.P.F.; I.P.; I.S.D.
    - 2.2.2. Impuesto Mínimo Complementario Global.
    - 2.2.3. Coeficientes actualización para 2025.
  - 2.3. BIZKAIA**
    - 2.3.1. Novedades en I.S.; I.R.P.F.; I.P.; I.S.D.; Impuesto Mínimo Complementario Global.
    - 2.3.2. Índices y Módulos régimen simplificado I.V.A.
    - 2.3.3. Novedades en I.S. y del I.R.P.F.
- 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. El plazo de presentación de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) y de la Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero (Modelo 721).
  - 4.2. La exoneración por contabilización para personas jurídicas de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) y de la Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero (Modelo 721).
  - 4.3. Plazo durante el cual conviene conservar la documentación contable y fiscal
  - 4.4. El plazo para legalizar los Libros Obligatorios de Contabilidad.
  - 4.5. El plazo para formular las Cuentas Anuales.
  - 4.6. Extensión de la moratoria contable.
  - 4.7. Donde celebrar la Junta General de socios.
- 5. FLASHES tributarios**

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



## 1. TERRITORIO COMÚN

### 1.1. Real Decreto 10/2025, de 14 de enero, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 (CNAE-2025) (B.O.E. 15/01/2025).

Se aprueba la nueva clasificación de Actividades Económica (CNAE).

Recordad que esta clasificación tiene bastante incidencia en cuanto la obtención y concesión de ayudas públicas así como en material mercantil (Cuentas Anuales) y en materia laboral.

Fiscalmente su incidencia es mucho menor, por no decir que casi nula.

No obstante, les recomendamos que lo tengan en cuenta para futuras actuaciones con las administraciones públicas.

### 1.2. Resolución de 24 de febrero de 2025, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable al pan (B.O.E. 27/02/2025).

Básicamente, se establece la aplicación del tipo del 4% a todas las clases de panes, independientemente de su condición de pan especial, o no.

## 2. TERRITORIOS FORALES

### 2.1. ÁLAVA

#### 2.1.1. Norma Foral 19/2024, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para el año 2025. (B.O.T.H.A. 30/12/2024).

Entre otras medidas, se introducen mejoras en las deducciones por I+D+i y proyectos culturales en el Impuesto sobre Sociedades; y se amplían los ámbitos subjetivos de los incentivos en el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y del régimen especial de trabajadores desplazados en el I.R.P.F.

##### 1.- Impuesto sobre Sociedades

En relación con las deducciones por financiación de I+D+i y de proyectos culturales y con efectos desde el 1 de enero de 2025:

- ✓ Se amplía el ámbito objetivo de estas deducciones, incluyendo la participación en la financiación de edición de libros.
- ✓ Los financiadores podrán aplicar las deducciones con idénticos límites a quienes realizan las actividades incentivadas, en lugar de estar limitados al 35% de la cuota. Así, se incrementará el límite en cuota al 70%, en caso de la financiación de proyectos de I+D+i, y al 50% en caso de los proyectos culturales.
- ✓ Cuando un tercero intermedie en la estructuración y el coste de sus honorarios sea asumido por quien realice el proyecto de I+D+i o cultural, será necesario que la financiación neta percibida por quien realiza la actividad financiada sea de, al menos, el 78% de la deducción del financiador (tras descontar los honorarios de las personas que intermedien). En todo caso, los honorarios no podrán ser superiores a los pactados por partes independientes en condiciones normales de mercado.



Los plazos para la suscripción de los contratos de financiación se extienden en la actualidad hasta el día previo al de inicio del periodo voluntario de declaración, aunque se prevé que reglamentariamente se flexibilicen dichos plazos.

Por otro lado, se amplía a 2024 la aplicación de las normas especiales en materia de gastos para las microempresas, de manera que la compensación por dificultades inherentes a su dimensión será de un 15% de su base imponible positiva.

## **2.- I.R.P.F.; I.P.; I.S.D.**

Se amplía el ámbito de aplicación de la exención en el I.P. y la reducción en el I.S.D. de las empresas familiares: i) el perímetro familiar comprenderá hasta los colaterales de cuarto grado; y, ii) en caso de entidades cotizadas, la participación mínima exigible será del 3%.

A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, la modificación tendrá efectos desde el 1 de enero de 2024, mientras que, a efectos del I.S.D., los efectos serán desde el 31 de diciembre de 2024.

En cuanto al **I.R.P.F.**:

- ✓ Aportaciones a sistemas de previsión de autónomos. Con vigencia exclusiva para 2024, las aportaciones realizadas por autónomos a determinados planes de pensiones y entidades de previsión social voluntaria (EPSV) se considerarán como contribuciones empresariales y no como aportaciones individuales a efectos de la reducción en la base imponible del IRPF. Por ello, se computarán dentro del límite de las contribuciones empresariales, de 8.000 euros, y no dentro del límite individual, de 5.000 euros.
- ✓ Seguros de vida para mayores de 65 años que se destinen a la constitución de rentas vitalicias. Con efectos a partir del 1 de enero de 2024, y en coherencia con el tratamiento vigente en relación con las ganancias patrimoniales, se considerarán exentos en el IRPF, con el límite de 240.000 euros, los rendimientos derivados de las prestaciones por supervivencia en forma de capital o rescates derivados de contratos de seguros de vida recibidos por mayores de 65 años, cuando se destinen a constituir una renta vitalicia a su favor. El límite de 240.000 euros será conjunto para estos rendimientos y para las ganancias patrimoniales.
- ✓ Compensación de pérdidas de la base imponible general. Se facilita la compensación del saldo negativo resultante de integrar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales de la base imponible general, incrementando el límite de compensación hasta el 25% (antes el 10%). La entrada en vigor de esta medida está prevista con efectos 1 de enero de 2024, pero mediante disposición adicional se prevé que extraordinariamente se pueda aplicar retroactivamente en las declaraciones de los ejercicios 2022 y 2023.
- ✓ Régimen especial de trabajadores desplazados. Con efectos desde el 1 de enero de 2025 se amplía la aplicación de este régimen especial a socios trabajadores, trabajadores de cooperativas, consejeros y administradores con funciones de dirección y gerencia. Además, se recoge explícitamente que la sociedad empleadora o en la que desempeñan sus funciones los trabajadores que apliquen el régimen especial no puede ser una sociedad patrimonial.



- ✓ Prórroga para el ejercicio 2024 de determinadas medidas extraordinarias. Se amplía a 2024 la aplicación de las siguientes medidas:
  - La minoración de la cuota extraordinaria de hasta 200 euros para bases imponibles generales inferiores a 35.000 euros.
  - Las medidas extraordinarias en materia de porcentajes de deducción para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa en el IRPF, de manera que el porcentaje aplicable será del 15% de forma general y del 70% para actividades agrícolas y ganaderas y de transporte de mercancías por carretera.

**2.1.2. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de diciembre. Aprobar la aplicación de un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (B.O.T.H.A. 30/12/2024)**

Las tres normas forales contemplan una remisión plena al texto de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, de Territorio Común (publicada el 21 de diciembre de 2024) establecen que la exacción del Impuesto Complementario corresponderá a las administraciones forales en función del domicilio fiscal de las sociedades, o bien en idéntica proporción a su volumen de operaciones, siguiendo el mismo criterio que para el Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, el 23 de diciembre de 2024 la Comisión Mixta del Concierto Económico aprobó la modificación del Concierto Económico para incorporar este nuevo impuesto, con autonomía normativa plena, al sistema fiscal vasco. En virtud de esta autonomía normativa, es previsible que los tres territorios históricos aprueben en los próximos meses sus propias normas forales de Pilar 2.

En la actualidad el Concierto Económico no ha sido modificado ni se conoce cuál sería el impacto en tributaciones efectivas por debajo del Impuesto mínimo en el caso de sujetos obligados por mor de las deducciones por i+d etc.

## **2.2. GIPUZKOA**

**2.2.1. Decreto Foral-Norma 1/2024, del 17 de diciembre, por el que se aprueban determinadas medidas tributarias para el año 2024 (B.O.G. 19/12/2024).**

**1.- I.R.P.F.**

Con **efectos desde los ejercicios 2022 y 2023**, se le da carácter retroactivo al aumento del límite de compensación del 10% al 25% en los casos de compensación del saldo negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales con el resto de rentas de la base imponible general, aprobado por la Norma Foral 1/2024, de 10 de mayo.

Con efectos a partir del 1 de enero de 2023, estarán exentas del impuesto las ayudas previstas en el Real Decreto 574/2023, de 4 de julio y cualquier otra renta, ganancia patrimonial, pensión o percepción de cualquier tipo y en cualquier concepto, recibida por los afectados por la talidomida.

Con **efectos a partir del 1 de enero de 2024:**



Se limita la exención de los rendimientos percibidos por el desempeño de funciones relacionadas con el deporte escolar a la cuantía del Salario Mínimo Interprofesional.

Se incluyen en la renta del ahorro las ganancias patrimoniales que deriven de la percepción de intereses de demora de carácter indemnizatorio.

Con **efectos exclusivamente para el ejercicio 2024:**

Se prorrogan a 2024 los mayores porcentajes de minoración por gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa (alerta de 6 de abril de 2022) y se amplía hasta el 31 de marzo de 2025 el plazo de ejercicio de la opción y de revocación de la citada modalidad para que surta efectos en el ejercicio 2024.

En relación con los límites de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

- ✓ Se computarán dentro del límite de 8.000 euros anuales para la suma de contribuciones empresariales:
  - Las aportaciones realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran por razón de su actividad a los planes de pensiones sectoriales del artículo 67.1.a) del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; y las aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos del art. 67.1.c) de dicha norma.
  - Las aportaciones realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos a los planes de previsión social de empleo previstos en el art. 9.a).2 de la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntarias.
- ✓ Se regula una minoración de cuota (manteniendo la regulada para los ejercicios 2022 y 2023) para quienes obtengan una base imponible general (BIG) inferior a determinados importes:
  - $BIG \leq 30.000$  euros  $\rightarrow$  200 euros.
  - $BIG > 30.000$  y  $< 35.000$  euros  $\rightarrow 200 - 0,04 * (BIG - 30.000)$  euros.

## **2.- Impuesto sobre Sociedades**

Con **efectos a partir del 1 de enero de 2024:**

- ✓ En relación con los supuestos de la deducción por participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, se establece la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria la subrogación en la posición del contribuyente que participe en contratos de financiación ya formalizados en supuestos excepcionales relacionados con la solvencia del financiador.
- ✓ En relación con el Impuesto Complementario Mínimo Global, y con el objetivo de adaptar la normativa a la entrada en vigor en 2024 derivada de la trasposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un

nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión y de armonizar normativamente esta materia con Vizcaya y Álava, se incluyen las siguientes modificaciones:

- Participación en la financiación proyectos de I+D+i: se califican expresamente como transferibles las deducciones por actividades de I+D+i y se amplía el alcance de la participación en los proyectos de I+D+i (artículo 64 bis de la norma foral del impuesto), con el objetivo de que a efectos del Impuesto Complementario Mínimo Global sean calificados como créditos comercializables. En particular:
  - ❖ Condición del contribuyente que realiza los proyectos: se elimina la obligación de que sea microempresa, pequeña empresa o mediana empresa de nueva creación.
  - ❖ Tributación mínima y límite conjunto de la cuota líquida: la aplicación de la deducción adquirida se deberá tener en cuenta a efectos de la regla de tributación mínima y del límite conjunto del 70% de la cuota líquida, en lugar del 35%.
  - ❖ Plazo para presentar la comunicación de la adquisición y aplicación de la deducción por el contribuyente: hasta el mes siguiente a la finalización del periodo impositivo en que se formalice el contrato de financiación.
  - ❖ Límites: se mantiene que la deducción adquirida no exceda del importe resultante de multiplicar por 1,2 la financiación aportada y que la financiación máxima incentivable sea de 2 millones de euros por cada proyecto.
- ✓ Gastos no deducibles: se incluyen los derivados de la contabilización del Impuesto Complementario Mínimo Global.

**Con efectos para el ejercicio 2024:** se prorroga el aumento del 10 al 15% del porcentaje de minoración de la base imponible para las microempresas en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su dimensión (artículo 32.4 de la norma foral del impuesto).

### **3.- Régimen fiscal cooperativas**

Con efectos a partir del 1 de enero de 2024:

- ✓ Impuesto Complementario Mínimo Global: se introducen ajustes en el régimen fiscal de cooperativas con el objetivo de adaptarlo a la referida Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022:
  - En el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles, tendrá la consideración de pérdida el importe que las cooperativas sujetas al impuesto complementario nacional destinen obligatoriamente, con cargo a sus resultados, al Fondo de Reserva Obligatorio.
  - Tendrá la consideración de ingreso en dicho cálculo de las ganancias y pérdidas admisibles, e incrementará los impuestos cubiertos en el periodo impositivo correspondiente, a efectos del impuesto complementario nacional, la aplicación en el Impuesto sobre Sociedades de la deducción prevista para las cooperativas especialmente protegidas.

- ✓ Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica: Estarán incluidos en el cálculo de dicha exclusión (i) en la categoría de “trabajadores admisibles”, los socios trabajadores y socios de trabajo de las sociedades cooperativas, y (ii) en la categoría de “costes salariales admisibles”, las siguientes retribuciones recibidas por los socios trabajadores y socios de trabajo:
- Anticipos laborales.
  - Cotizaciones a la seguridad social, tanto a cargo de la sociedad cooperativa, como las abonadas por esta al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos en representación de sus socios.
  - Remuneración de las aportaciones al capital social.

**2.2.2. Decreto Foral-Norma 2/2024, de 27 de diciembre, por el que se aprueba la incorporación al ordenamiento jurídico tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa de la transposición de la Directiva (UE) 2022/253, del Consejo, de 15 de diciembre, relativa a la garantía de un nivel mínimo de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. (B.O.G. 30/12/2024).**

Nos remitimos a lo comentado en el apartado 2.1.2. de la presente Circular.

**2.2.3. Decreto Foral 61/2024, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2025 para la determinación, en el citado impuesto y en el impuesto sobre sociedades, de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales. (B.O.G. 30/12/2024).**

Se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2025.

En el caso del **I.R.P.F.**, para la determinación del valor de adquisición de los elementos patrimoniales en el caso de transmisiones onerosas o lucrativas, los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas en el ejercicio 2025, serán los siguientes:

<b>Ejercicios</b>	<b>Coeficientes</b>
1994 y anteriores	1,969
1995	2,091
1996	2,014
1997	1,969
1998	1,925
1999	1,873
2000	1,809
2001	1,742
2002	1,680
2003	1,634
2004	1,586
2005	1,536
2006	1,485
2007	1,444
2008	1,387
2009	1,383
2010	1,360
2011	1,319



2012	1,290
2013	1,270
2014	1,268
2015	1,268
2016	1,267
2017	1,243
2018	1,223
2019	1,212
2020	1,212
2021	1,175
2022	1,088
2023	1,050
2024	1,018
2025	1,000

Para el **I.S.**, estos coeficientes de corrección monetaria se aplicarán de la siguiente manera:

- Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubieran realizado.
- Sobre las amortizaciones contabilizadas atendiendo al año en que se realizaron.

Los coeficientes aplicables son:

<b>Ejercicios</b>	<b>Coeficientes</b>
1983 y anteriores	3,061
1984	2,780
1985	2,566
1986	2,416
1987	2,302
1988	2,198
1989	2,093
1990	2,012
1991	1,945
1992	1,886
1993	1,869
1994	1,833
1995	1,749
1996	1,687
1997	1,659
1998	1,659
1999	1,599
2000	1,492
2001	1,471
2002	1,446
2003	1,425
2004	1,407
2005	1,382
2006	1,356
2007	1,309
2008	1,277
2009	1,263
2010	1,261

2011	1,245
2012	1,235
2013	1,227
2014	1,227
2015	1,220
2016	1,212
2017	1,190
2018	1,174
2019	1,160
2020	1,150
2021	1,138
2022	1,086
2023	1,042
2024	1,022
2025	1,000

### 2.3. BIZKAIA

#### 2.3.1. NORMA FORAL 4/2024, de 27 de diciembre, por el que se aprueban medidas tributarias. (B.O.B. 30/12/2024).

Esta Norma Foral 4/2024 entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia (30 de diciembre de 2024).

No obstante, algunas de las medidas que se recogen producen sus efectos en otras fechas diferentes, las cuales recogeremos en los apartados siguientes.

##### **1.- Norma Foral General Tributaria**

Se incorpora en el sistema de recargos tributarios un nuevo instrumento con el fin de garantizar el “derecho al error” del contribuyente, de tal forma que cuando la declaración sea presentada dentro de los 3 días hábiles siguientes a la conclusión del plazo voluntario o cuando se realice el pago efectivo dentro de los 3 primeros días hábiles del período ejecutivo, el recargo por declaración extemporánea y el recargo ejecutivo se reducen de manera notable, pasando del 5% al 0,5%.

##### **2.- Régimen de opciones**

Se flexibiliza el régimen de opciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de tal manera que se permite la modificación de la opción ejercitada una vez finalizado el período voluntario de declaración siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración Tributaria, eliminándose la limitación que operaba hasta ahora para determinadas opciones que no podían ser modificadas una vez finalizado el plazo voluntario de declaración. Esta modificación se extiende a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2023.

##### **3.- I.R.P.F.**

Con **efectos 1 de enero de 2024:**

- ✓ Se añade, entre otros, la exención de los rendimientos derivados de las prestaciones por supervivencia en forma de capital o rescates derivados de contratos de seguros de vida, obtenidos por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido se destine en el plazo de 6 meses a constituir una renta



vitalicia asegurada a su favor. Esta exención tendrá un límite de 240.000 euros, que será conjunto para estos rendimientos y para las ganancias patrimoniales.

- ✓ Respecto a los rendimientos de actividades económicas, se añade que los porcentajes de integración reducida no serán de aplicación cuando los rendimientos procedan de actividades cuyo ejercicio dé lugar a esa clase de rendimientos de forma regular o habitual.
- ✓ En los supuestos de transmisiones lucrativas “inter vivos” de la empresa familiar se rebaja el requisito de la edad del donante a 60 años (hasta ahora, 65 años) y se extiende su alcance hasta los colaterales de cuarto grado (hasta ahora, de segundo grado).
- ✓ Se incrementa del 10% al 25% el límite para la compensación e integración de los saldos negativos de ganancias patrimoniales integrables en la Base Imponible General con el resto de rentas de la misma Base Imponible.
- ✓ A quienes realicen actividades económicas se les extiende la posibilidad de aplicar deducciones por la participación en la financiación de proyectos de I+D+i y de proyectos culturales con el límite del 25% de la cuota íntegra correspondiente a las actividades económicas.
- ✓ Con vigencia exclusiva para 2024, a los efectos de la aplicación de los límites de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, las aportaciones realizadas por autónomos a determinados planes de pensiones y EPSV’s se considerarán como contribuciones empresariales, y no como aportaciones individuales a efectos de la reducción de la Base Imponible del I.R.P.F. (en consecuencia, se computarán dentro del límite de las contribuciones empresariales de 8.000 euros, y no dentro del límite individual de 5.000 euros)

**Con efectos 1 de enero de 2025** se flexibilizan los requisitos para la no consideración como ganancia patrimonial de las transmisiones de empresas o participaciones de sociedades en favor de los trabajadores; en concreto:

- ✓ Se elimina el requisito de oferta a todos los trabajadores en igualdad de condiciones para todos ellos
- ✓ Se exige que los trabajadores adquirentes han de haber trabajado en la empresa o en entidades del grupo un mínimo de 2 años de los 5 años anteriores a la adquisición (incluidos períodos de excedencia voluntaria por cuidado de familiares) y que continúen prestando sus servicios como trabajadores en la entidad o en entidades del grupo durante los 5 años de obligado mantenimiento.
- ✓ Durante los 5 años de mantenimiento, la participación directa o indirecta en la entidad del adquirente, juntamente con su cónyuge o pareja de hecho, ascendientes, adoptantes, descendientes o adoptados y colaterales hasta el cuarto grado, no podrá ser superior al 40%.
- ✓ El transmitente debe haber venido ejerciendo funciones de dirección, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal, y debe dejar de ejercer dichas funciones y de





percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas desde el momento de la transmisión.

#### **4.- Impuesto sobre el Patrimonio**

Con **efectos 1 de enero de 2024** se introducen las siguientes modificaciones:

- ✓ Se minorará al 3% (antes el 5%) el requisito del porcentaje de participación si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado
- ✓ En línea con las modificaciones recogidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se amplía el grupo de parentesco hasta colaterales de cuarto grado para alcanzar la exención del Impuesto.
- ✓ No resultará de aplicación la consideración como activos afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores, cuando la entidad cese en su actividad y devengue inactiva (no se considerará inactiva cuando, al menos, el 15% de su activo esté invertido o se reinvierta en proyectos empresariales en los términos recogidos en el artículo 14.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades).
- ✓ En los casos en los que los dividendos y las plusvalías de cartera deriven de participaciones en entidades cuyos ingresos procedan en más de un 50% de dividendos y plusvalías de cartera, a fin de evitar la patrimonialidad sobrevenida, se limita al importe de los beneficios obtenidos en el propio año y en los 3 años anteriores.
- ✓ En línea con la modificación introducida en el Impuesto sobre Sociedades, la exención de los inmuebles destinados al arrendamiento tendrán la consideración de actividad económica cuando se cuente con, al menos, una plantilla media anual de 3 (antes, 5) personas trabajadoras empleadas por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva.

#### **5.- Impuesto sobre Sociedades**

Con **efectos 1 de enero de 2024** se introducen las siguientes modificaciones:

- ✓ Para que el arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute sobre inmuebles tenga la consideración de actividad económica será necesario contar, al menos, con una plantilla media anual de 3 (antes, 5) personas trabajadoras empleadas por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva
- ✓ En relación al régimen de las sociedades patrimoniales se recogen las siguientes modificaciones:
  - No será de aplicación la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida (consistente en que no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas, considerándose, por tanto, como afectos a actividades económicas, aquellos cuyo precio de adquisición no supere el

importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores) cuando la entidad cese en su actividad y devengue inactiva (a estos efectos, no se considerará que una entidad es inactiva cuando, al menos, el 15% de su activo se encuentre invertido o, en su caso, se reinvierta, en proyectos empresariales).

- En la hasta ahora normativa vigente, la citada regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida no era aplicable a los dividendos o plusvalías procedentes de participaciones indirectas en filiales de segundo o ulterior nivel, penalizándose, en consecuencia, a las sociedades “subholdings”, si bien, con la modificación que ahora se introduce, se permitirá aplicar la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida computando como valores o activos afectos aquellos que se financien en más de un 50% de dividendos o plusvalías de cartera, con el límite del importe de los beneficios no distribuidos en el propio año y en los 3 años anteriores.
  - En consonancia con lo apuntado anteriormente, para que los inmuebles arrendados o subarrendados se consideren afectos a actividades económicas será necesario contar, al menos, con una plantilla media anual de 3 (antes, 5) personas trabajadoras empleadas por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva.
  - Tendrán la consideración de elementos afectos a actividades económicas la tesorería y otros activos financieros derivados de participaciones significativas o de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas (tesorería “in itinere”), siempre y cuando su importe se reinvierta, directa o indirectamente, en proyectos empresariales en los 3 años siguientes a la obtención de la tesorería.
- ✓ A los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por contribuyentes que hubieran adquirido la participación en los 3 años anteriores, tratándose de participaciones en entidades recibidas mediante aportaciones acogidas al régimen de neutralidad fiscal realizadas por personas físicas o no residentes sin establecimiento permanente, no les será de aplicación la no integración en la Base Imponible, salvo que (i) el importe de los dividendos percibidos se reinvierta en proyectos empresariales en el plazo de 3 años o se distribuya a los socios y (ii) el importe obtenido en la transmisión de participaciones se reinvierta en proyectos empresariales en el plazo de 3 años o los aportantes hayan transmitido su participación en la entidad beneficiaria de la aportación durante el referido plazo.
- ✓ Se añade un nuevo supuesto en el que no resulta de aplicación la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas. Así, no resultará de aplicación la limitación a la compensación de bases imponibles negativas a las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible, siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles de dicho período.

- ✓ Por cuanto a las deducciones por la financiación de I+D+i y de proyectos culturales se refiere, las novedades que se introducen son las siguientes:
  - Se amplía el ámbito objetivo de aplicación de la deducción por incentivos para el fomento de la cultura, incluyéndose la financiación de la edición de libros.
  - La suma de las deducciones previstas en el Capítulo III no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota líquida, excepto las siguientes deducciones:
    - ❖ La deducción por actividades de I+D+i y participación en proyectos de I+D+i, cuyo límite será del 70% de la cuota (antes, del 35%).
    - ❖ La deducción por participación en proyectos culturales, cuyo límite será del 50% de la cuota líquida.

Con **efectos 1 de enero de 2025**, se introduce una limitación en las actividades de intermediación de terceros en la financiación de proyectos de I+D+i y proyectos culturales, será necesario que la financiación neta percibida por quien realice la actividad financiada sea, al menos, del 78% del importe de la deducción del financiador, una vez descontados los honorarios de quienes intermedien.

#### **6.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

Con efectos desde la fecha de publicación de la Norma Foral 4/2024, la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto por adquisición “mortis causa” de una empresa individual o participaciones en entidades, a las que sea de aplicación la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, se extiende a los colaterales hasta el cuarto grado (antes, tercero) de la persona fallecida, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción.

Igualmente, la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto por adquisición “inter vivos” de una empresa individual o participaciones en entidades, a las que sea de aplicación la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, se extiende a los colaterales hasta el cuarto grado de la persona transmitente, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, reduciéndose la edad mínima del donante a los 60 años (antes 65 años).

#### **7.- Impuesto Mínimo Complementario Global**

Nos remitimos a lo comentado en el apartado 2.1.2. de la presente Circular.

#### **2.3.2. ORDEN FORAL 15/2025, de 14 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2025. (B.O.B. 15/01/2025)**

Se aprueban los índices y módulos del Régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para 2025.

#### **2.3.3. DECRETO FORAL 6/2025, de 13 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la**

## Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.B. 17/02/2025)

En materia de I.R.P.F., la Norma Foral 4/2024 estableció la exención de los rendimientos derivados de las prestaciones por supervivencia en forma de capital o rescates derivados de contratos de seguros de vida percibidos por mayores de 65 años cuando se destinen a constituir una renta vitalicia a su favor, por lo que es necesario adaptar el reglamento al límite de 240.000 euros, así como a la nueva regulación de las deducciones que aplican específicamente los y las contribuyentes que realizan actividades económicas.

Por lo que se refiere al I.S. mediante esta norma se adapta el reglamento del I.S. al criterio de las SSTs de 28 de febrero y 19 de octubre de 2017 sobre las sociedades patrimoniales y conforme al cual las sociedades que cesan definitivamente en el desarrollo de su actividad y devienen inactivas no pueden acogerse a las reglas de la patrimonialidad sobrevenida.

Mediante esta norma se incluyen en el Reglamento del I.S. de Bizkaia los criterios, relativos a las sociedades inactivas, a las holdings de segundo nivel, y a la tesorería y a los activos financieros derivados de activos afectos.

Se regula también un régimen transitorio que permite a las sociedades que devinieron inactivas, que obtuvieron dividendos y plusvalías de cartera de otras sociedades holding, y/o que obtuvieron tesorería y otros activos financieros derivados de activos afectos a actividades económicas en ejercicios anteriores al primero iniciado a partir del 1 de enero de 2024, que apliquen en esos ejercicios anteriores los criterios que venía aplicando la Hacienda Foral de Bizkaia a los contribuyentes que reinvertían la tesorería y los activos financieros en proyectos empresariales, siempre que materialicen la reinversión.

Al igual que en el I.R.P.F., se modifican determinados de las deducciones por la participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica y por la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, respectivamente, incluyéndose como novedad en esta última la financiación de la edición de libros.

### 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
STSJ PV (37/2025)	9.1.2025	<p>IRPF. Base Imponible. Ganancias Patrimoniales. Criptomonedas. Previa propuesta de regularización, el Subdirector General de Inspección aprobó con fecha 20-04-2023 la liquidación definitiva del IRPF-2017 con el siguiente fundamento: "En cuanto al precio de adquisición de bitcoins y de ethers, hay que señalar que las criptomonedas tienen la naturaleza de activos homogéneos (un bitcoin es igual a otro bitcoin, y un ether es igual a otro ether); en consecuencia, al aplicar el método FIFO deben tenerse en cuenta todas las unidades poseídas y sus precios de adquisición, independientemente de que estén custodiadas en wallets particulares o depositadas en exchanges. Dicho de otro modo, por cada unidad de criptomoneda transmitida hay que identificar la unidad poseída más antigua, y su precio de adquisición. (.....) . La aplicación del método FIFO para determinar el coste de adquisición de las criptomonedas enajenadas es un criterio interpretativo de las administraciones tributarias que ha permanecido invariable en el tiempo." Así, la cuestión controvertida es si las criptomonedas, ya que no son títulos incluidos "ad nominem" en la anterior relación pueden equiparse a los mismos en razón a la característica común a ellos de "valores homogéneos" que delimita el ámbito del artículo 47.1 del Reglamento de la precitada Norma Foral. Pues</p>

bien, las criptomonedas malamente pueden subsumirse en el artículo 47.1 de la NFIRPF y correlativo de su Reglamento, habida cuenta de su novedad en el ordenamiento así interno como de la U.E. ( Reglamento 2023/1114 ) ; su singularidad, y falta de adaptación de la normativa foral al mercado de estos títulos. Por esa razón, tampoco puede establecerse una relación de equivalencia entre los valores homogéneos a que se refiere el artículo 47.1 del Reglamento de la NFIRPF ("concepto de valores o participaciones homogéneos") y las criptomonedas, y el amparo de esa "extensión" en título habilitante de esa Norma Foral, conforme requiere el principio de "reserva de ley" en punto a la determinación de la base imponible y cualquier otro elemento relacionado directamente con la estimación de la deuda tributaria ( art.7 .NFGT de Bizkaia; art. 8. a) de la LGT). No es que entendamos completamente novedoso el concepto reglamentario de valores o participaciones homogéneos respecto al artículo 47 de la NFIRPF; sino extraño y, por lo tanto, no aplicable, a las criptomonedas, atendidas las características de estas últimas. Y es que, según expone la parte recurrente, las criptomonedas, no son emitidas como los títulos a que se refiere el artículo 47.1 de la NFIRPF ni cumplen los otros requisitos señalados por el artículo 47.1 del Reglamento de esa Norma Foral en desarrollo y no "ultra vires" del anterior. Dicho lo cual, no puede aplicarse al caso el criterio expuesto en las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos y por la propia Hacienda Foral, mencionadas en la Resolución recurrida, que atiende para identificar la antigüedad y el correspondiente valor de adquisición de los "bitcoin" que se transmiten, sin distinguir en función de las diferentes casas de cambio en las que se hubieran realizado las operaciones. [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

**Junta Arbitral CE<sup>a</sup> (41/2024) 25.09.2024 REGÍMENES FORALES FISCALES. IVA, IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Gipuzkoa.**

**Competencia de exacción. Localización de las operaciones. HL es una sociedad con domicilio fiscal en Gipuzkoa, dedicada al trading (compraventa de materiales) y que residualmente presta servicios, para lo que solo dispone de una oficina sita en Hernani, donde prestan sus servicios sus trabajadores.** Las mercancías se transportan desde los almacenes de los proveedores al de los clientes, aunque algunas mercancías se someten a un proceso de granallado en Araba. La presente resolución se debe centrar en las operaciones de trading relacionadas con productos que no son objeto de granallado en Araba, por ser las únicas en las que la AEAT discrepa del criterio de localización aplicado por la DFG. De los datos que obran en el expediente resulta que HL realiza la citada labor de comercialización a través de su personal, que presta sus servicios en su único establecimiento sito en Gipuzkoa. De acuerdo con ello y siguiendo el criterio constante fijado por esta Junta Arbitral, entre otras, en sus Resoluciones 7/2021, 16/2022, 160/2022, 163/2022, 17/2023, 18/2023 y 109/2023, debe atenderse al lugar donde se añade el valor relativo a la actividad de comercialización, que será el lugar donde tiene una delegación comercial con los suficientes medios materiales y humanos para la realización de dicha actividad, puesto que la actividad desarrollada en la localización de los bienes al comienzo del transporte (almacenamiento y empaquetado) carece en el conjunto de la operativa de la suficiente entidad para desplazar al valor añadido con motivo de la actividad de comercialización. En su virtud, la Junta Arbitral ACUERDA 1º.- Declarar que las entregas realizadas por HL a sus clientes de bienes transportados directamente a sus instalaciones desde las instalaciones de los proveedores, en relación con el IVA y el IS del período 2015-2018, se localizan en Gipuzkoa. <https://bitopusciss.ciss.es/>

**TEAC (Rec. 1475/24) 30.1.2025**

**IRPF. Rendimientos de Trabajo. Dietas. Exención. Administradores o miembros del Consejo de Administración.** EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), acuerda DESESTIMARLO y fijar el siguiente criterio: El régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) únicamente resulta aplicable a relaciones laborales o estatutarias en las que se dan las notas de dependencia, alteridad y ajenidad. No es correcto afirmar que no tienen derecho a aplicar el citado precepto reglamentario los contribuyentes perceptores de

rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), puesto que pueden también obtener rendimientos que cumplan el requisito del párrafo anterior. **Los administradores o miembros del Consejo de Administración no tendrán derecho a aplicar el régimen previsto en el artículo 9 RIRPF por las dietas que perciban en atención al desempeño de las tareas que les corresponden como tales, es decir, en virtud de dicha relación mercantil, pudiendo, sin embargo, aplicar dicho régimen a aquellas dietas que viniesen impuestas por su relación laboral con la sociedad.** Deberá, a tal fin, analizarse el origen o causa de las dietas. [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

TEAC (Rec. 4356/23) 12.12.2024

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deuda tributaria. Tipos reducidos: entidades de nueva creación. Regularización del IS de 2018 y 2019 practicada por la Delegación Especial de la Dependencia Regional de Madrid de una entidad de nueva creación en la que se rechazó la aplicación, en los ejercicios investigados, del tipo de gravámen reducido previsto en el artículo 29.1 de la LIS ya que, en el momento de su constitución, la entidad formaba parte de un Grupo de entidades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio por lo que no podía ser considerada a juicio de la Inspección, como una entidad de nueva creación... pero poco más de un mes después, la sociedad de nueva creación acordó un aumento de su capital social que dio lugar a la entrada de nuevos socios que redujeron la participación de la sociedad matriz a un porcentaje del 0,024%, lo que viene a suponer que a partir de ese momento, dejó de pertenecer al grupo de sociedades.** De lo anterior, la Oficina Gestora infiere que si el día en que se constituye la entidad, ésta forma parte de un grupo, no puede ser considerada entidad de nueva creación. Sin embargo, la Dirección General de Tributos se limita a interpretar la disposición adicional decimonovena del TRLIS indicando que no tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en el ejercicio de su constitución, pero no aclara qué fecha en concreto, dentro de ese ejercicio, es la determinante para analizar el cumplimiento de este requisito. SEXTO.- En este punto, resulta relevante traer a colación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley General Tributaria, según el cual: I. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. Así, según el artículo 26 del TRLIS "El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad" y según el artículo 27 "El impuesto se devengará el último día del período impositivo". Por tanto, siguiendo una interpretación finalista de la norma, parece adecuado entender que la entidad puede ser considerada de nueva creación si no forma parte de un grupo a cierre del ejercicio de su constitución, que es cuando se devenga el Impuesto, y cuando con carácter general se determinan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resolución 08-05136-2019 de 10 de diciembre de 2020. En consecuencia de todo lo anterior, cabe concluir que la entidad tiene derecho a aplicar la escala de gravámen prevista en el apartado I de la disposición adicional 19ª del TRLIS para entidades de nueva creación, debiendo anularse el acuerdo de liquidación impugnado. Por tanto, siguiendo ese mismo razonamiento, que este TEAC hace propio, dado que en este caso no es controvertido que, en este caso, al devengo del IS de 2016, que fue el ejercicio de su constitución, XZ no formaba parte de un grupo (ni constan dudas sobre el cumplimiento de los otros requisitos a que el artículo 29.1 LIS condiciona la aplicación del tipo de gravámen reducido), entiende este TEAC que procede estimar las alegaciones planteadas y anular la liquidación girada, aquí impugnada. [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 (V2236-24) 15.10.2024

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Arrendamiento de inmuebles. Actividad Económica.** La entidad consultante fue constituida en el año 2016. Sus accionistas son personas físicas no residentes en España. La actividad principal de la entidad consultante es el arrendamiento de inmuebles, teniendo en la actualidad 9 viviendas. Todos los inmuebles están o se ofrecen en alquiler. El importe neto de la cifra de negocios ronda los 70.000€. La entidad ha suscrito un contrato de asesoría y gestión con una entidad española especializada que elabora la documentación contable y fiscal de la entidad consultante, se encarga de la gestión integral del arrendamiento. Si la actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada con los medios descritos puede calificarse como actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, dada la dimensión de la actividad a desarrollar por la consultante y el volumen e importancia de sus ingresos. En el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que la actividad arrendaticia tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. No obstante, la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que, si bien una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante cuya gestión requeriría, al menos, una persona contratada al efecto, realizando, en consecuencia, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS, sin embargo, se observa que el requisito de contratación se ve suplido, en ocasiones, por la subcontratación a terceras sociedades, especializadas en la gestión inmobiliaria. En el presente caso, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, existen en el patrimonio de la consultante 9 inmuebles destinados a viviendas, rondando el importe neto de la cifra de negocios los 70.000 € anuales. Tomando en consideración los hechos descritos, no parece que el nivel de complejidad que requiere la gestión de los referidos inmuebles justifique la subcontratación de terceras sociedades especializadas en la gestión inmobiliaria, atendiendo, entre otras circunstancias, a su dimensión, a sus características o al volumen de los ingresos. Por lo tanto, en el supuesto concreto planteado no cabría apreciar la existencia de una actividad económica, en la medida en que la entidad consultante no dispone, para llevar a cabo la actividad arrendaticia, de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, en los términos establecidos en el artículo 5.1 de la LIS. [www.aeat.es](http://www.aeat.es)

DGT (V0023-25) 9.1.2025

**IRPF. Base Imponible. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales.** Con fechas 29/11/2018 y 04/03/2021 el consultante firmó (como parte vendedora) unos contratos de compraventa de participaciones de una sociedad, contratos que incluían una "cláusula de no competencia y no captación" cuyo incumplimiento conllevaba el pago de una indemnización por daños y perjuicios. Posteriormente, el consultante fue demandado por incumplimiento de dicha cláusula, lo que da lugar a la firma de un acuerdo transaccional para la resolución definitiva del procedimiento de arbitraje que se había iniciado. En el acuerdo, elevado a público el 17 de mayo de 2024, se establece el pago por parte del consultante de una indemnización por daños y perjuicios por incumplimiento del pacto de no competencia. De acuerdo con esta definición, la obligación de indemnizar que —por el incumplimiento de la "cláusula de no competencia y no captación" que se incluía en los contratos de compraventa de participaciones sociales en los que el consultante actuaba como parte vendedora— se impone en el acuerdo transaccional al consultante dará lugar a una pérdida patrimonial (por el importe de la indemnización), pérdida ajena totalmente a las que el apartado 5 del mismo artículo 33 determina que no se computarán como pérdidas patrimoniales y, por tanto, perfectamente computable como tal. En este punto (y en relación con lo señalado en el mencionado precepto), procede indicar que la pérdida que comporta la indemnización se encontraría justificada, no respondería a un acto de consumo del contribuyente, no sería una liberalidad —pues se trata de una obligación establecida en el acuerdo transaccional con el que se pone fin al procedimiento arbitral—; no procediendo tampoco ni del juego

ni de la transmisión de elementos patrimoniales o valores. Por tanto, desde esta consideración como pérdida patrimonial no procedente de una transmisión —pues la obligación de indemnizar es la consecuencia del incumplimiento de la “cláusula de no competencia y no captación” de los contratos de compraventa de unas participaciones sociales, lo que comporta un hecho autónomo e independiente de la ganancia o pérdida resultante de la transmisión de las participaciones—, consideración que comporta su calificación como renta general (artículo 45 de la Ley 35/2006), su integración en la liquidación del impuesto se realizará en la base imponible general en la forma y con los límites establecidos en el artículo 48 de la misma ley. [www.aeat.es](http://www.aeat.es)

DGT (V0016-25) 7.1.2025

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Tipo de gravamen. Empresa de Nueva Creación.** La Sociedad A se constituyó en mayo de 2022, iniciando la actividad en el año 2023. Anteriormente la actividad la venía ejerciendo una persona física (en adelante, PFI), fallecida en enero de 2023. La Sociedad A fue constituida por los hijos de PFI, quienes eran los trabajadores del anterior titular, los cuales actualmente trabajan para la nueva sociedad. Es decir, los socios que han constituido la sociedad anteriormente no ejercían, como personas físicas titulares, actividad alguna, sino que eran asalariados. Los herederos de PFI han constituido una comunidad de bienes para la gestión de los inmuebles recibidos en la herencia. Algunos de esos inmuebles han sido alquilados a la nueva entidad para el desarrollo de la actividad. El anterior titular, ya fallecido, desarrollaba la actividad en esos mismos locales. PFI, antes del cese de la actividad por fallecimiento, vendió el inmovilizado y las existencias a la nueva sociedad. Si la Sociedad A tiene la consideración de empresa de nueva creación para el ejercicio 2023 y 2024, pudiéndose aplicar el tipo impositivo reducido del 15% regulado en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Según los datos aportados en el escrito de consulta, la entidad consultante se constituyó en mayo de 2022, iniciando su actividad en 2023, por lo que, en la medida en que desarrolle una actividad económica en los términos del artículo 5.1 de la LIS, entendiéndose por tal aquella actividad que implica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, cumpliría, en principio, los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS para aplicar el tipo reducido de las entidades de nueva creación. No obstante, el artículo 29.1 de la LIS establece que no se entenderá iniciada una nueva actividad económica en caso de haber 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. Conforme a la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad consultante y el padre de los socios (PFI) se encuentran vinculados en los términos dispuestos en el artículo 18.2.c) de la LIS. Para que proceda la exclusión del tipo de gravamen reducido, la nueva entidad debe realizar la misma actividad que venía desarrollando la persona vinculada y que se transmita por cualquier título a la entidad consultante. En el presente caso, de la escasa información facilitada en el escrito de la consulta, parece que la entidad desarrolla la misma actividad que venía desarrollando la persona vinculada. Además, en el escrito de consulta consta que antes del fallecimiento de PFI, este transmitió a la entidad consultante sus existencias y el inmovilizado, siendo los empleados los hijos de PFI, actuales socios y trabajadores de la entidad consultante. Además, la actividad económica se realiza en los mismos locales que se venía realizando, los cuales son alquilados a través de la comunidad de bienes constituida por los hijos de PFI para la gestión de los inmuebles recibidos en la herencia. Por tanto, en la medida en que parece haberse producido la transmisión de la actividad realizada por el padre a la sociedad de los hijos, la entidad consultante no podría aplicar el tipo reducido para entidades de nueva creación. [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)

DGT (V2469-24) 9.12.2024

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deducciones en la cuota. Por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 LIS).** La entidad consultante es una sociedad limitada, cuyo domicilio social y fiscal se encuentra en territorio español y no cuenta con ningún establecimiento permanente, ni análogo en ningún territorio de nuestro país ajeno al territorio común. Así, es intención de la consultante proceder a la suscripción de contratos de financiación a los que hace referencia el precitado artículo 39.7 LIS con eventuales promotoras de espectáculos en vivo, todas ellas domiciliadas efectivamente en territorio vizcaíno que generen la deducción prevista en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Si el consultante, como inversor con residencia fiscal en territorio común podría aplicar la deducción a tipo incrementado, como financiador de la producción y exhibición de un espectáculo radicado y producido en el territorio Foral de Vizcaya, en tanto en cuanto el inversor, productor y la producción cumplieran con todos y cada uno de los condicionantes expuestos en sendas normativas aplicables. En virtud de todo lo anterior, dado que, en el supuesto concreto planteado, el consultante participa en la financiación de la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por una entidad productora que genera el derecho a aplicar la deducción regulada en el artículo 55 quater de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto de Sociedades de Vizcaya, no tendrá derecho a aplicar dicha deducción en la cuota del período, en la medida en que la entidad productora no habrá generado ninguna de las deducciones expresamente previstas en el artículo 39.7 de la LIS y, más particularmente, no habrá generado la deducción prevista en el artículo 36.3 de la LIS. [www.aeat.es](http://www.aeat.es)

#### 4. CONVIENE RECORDAR

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

Este año el día 31 de marzo en Territorio Común, Bizkaia y Álava, finaliza el plazo para presentar ambos modelos. Mientras que en Gipuzkoa el plazo termina el 30 de junio, coincidiendo con la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con la declaración del Impuesto sobre Grandes Fortunas.

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

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

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



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

Esta **exoneración resulta extensible** a las **personas físicas apoderadas o autorizadas**, cuando la persona jurídica residente en España tenga la citada cuenta o moneda virtual correctamente registrada e identificada en su contabilidad.

Asimismo, la **exoneración** por contabilización resultará aplicable al **resto de bienes y derechos** depositados o situados en el extranjero, **cuando se cumpla el requisito de contabilización.**

A los efectos expuestos, la **contabilización ha de entenderse en sentido amplio**, siendo válido que se registren en los documentos contables accesorios siempre que sean congruentes con las cuentas anuales y den consistencia a las mismas. **Y en todo caso, debe poder extraerse, con suficiencia y de manera indubitada la información de la existencia del bien, derecho o moneda virtual en el extranjero.**

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

#### 4.3. Plazo durante el cual conviene conservar la documentación contable y fiscal

Una vez que se han presentado todas las obligaciones tributarias y mercantiles del año anterior, surge con frecuencia la duda del plazo que hay que conservar la documentación contable y fiscal de la empresa.

A estos efectos, la normativa fiscal establece que la documentación y libros contables, así como los soportes documentales deberán conservarse durante un **periodo mínimo de 4 años**, ya que es el plazo que tiene la Administración para comprobar e investigar la situación tributaria de un contribuyente (plazo de prescripción).

Mientras que a efectos mercantiles el Código de Comercio (art. 30) determina que los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, **durante al menos 6 años** a partir del último asiento realizado en los libros.

Ahora bien, hay determinada documentación cuyo periodo de conservación es mayor. Concretamente, a) cuando existen **facturas de inmovilizado**, ya que éstas deberán conservarse durante **todos los ejercicios en los que se deduzca el gasto de amortización**, b) en el caso de los **préstamos**, donde el plazo lo marca el **periodo de devolución**, c) con aquella documentación relativa a **bienes de inversión**, que dependerá del **plazo de regularización**, o d) cuando se pretenda





**compensar bases imponibles negativas**, ya que la documentación habrá de conservarse durante el plazo que medie desde que se generó dicha base negativa hasta que ésta sea compensada en su totalidad, y en todos los casos, **hay que sumar los 4 años de prescripción fiscal**. Como especialidad, en territorio común la Administración cuenta con un plazo máximo de 10 años para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación y no existe límite temporal para compensar dichas bases negativas.

Por último, prescriben a los **diez años**, aquellos delitos cuya pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez (art. 131), entre los que se encuentra el delito agravado contra la Hacienda Pública.

#### **4.4. El plazo para legalizar los Libros Obligatorios de Contabilidad.**

El plazo para legalizar los libros obligatorios de contabilidad es de CUATRO meses desde la fecha de cierre del ejercicio social (30 de abril para ejercicios coincidentes con el año natural), siendo el soporte para legalizar los libros electrónico y que debe presentarse por vía telemática.

Con carácter general los libros a legalizar son el Libro Diario, Libro de Inventario y Cuentas Anuales, Libro de Actas, Libro Registro de Acciones Nominativas (S.A) o Libro Registro de Socios (S.R.L.), y Libro Registro de Contratos (Sociedades Unipersonales).

#### **4.5. El plazo para formular las Cuentas Anuales.**

Los administradores de las sociedades están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.

Las cuentas anuales y el informe de gestión, incluido cuando proceda, el estado de información no financiera, deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

La formulación deberá realizarse por norma general antes del 31 de marzo de cada ejercicio.

#### **4.6. Extensión de la moratoria contable.**

La normativa mercantil dispone que las sociedades de capital deben de disolverse cuando presentan **pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social**, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

Sin embargo, para evitar que las pérdidas derivadas del COVID-19 dejaran a muchas entidades en situación irregular, se aprobó una norma que dejaba en suspenso dicha causa de disolución y establecía que las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 no se tenían en cuenta a estos efectos. Mediante el RDL 20/2022,

esta “moratoria contable” se prorrogó por tres años más, al señalar que las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 no se tendrían en cuenta para analizar si concurría o no esta causa de disolución hasta el cierre del ejercicio que se iniciaba en el año 2024 (esto es, durante los ejercicios 2022, 2023 y 2024).

Por lo tanto, se concedió un margen de tiempo adicional para que aquellas entidades “viables” que estaban pasando por mayores dificultades pudieran restablecer su equilibrio patrimonial.

	<b>Sin la moratoria contable</b>	<b>Con la moratoria contable</b>
Capital social	80.000€	80.000€
Pérdidas 2020	-20.000€	-20.000€
Pérdidas 2021	-30.000€	-30.000€
Patrimonio neto computable	30.000€	80.000€
<b>¿Causa de disolución?</b>	<b>Si</b> (30.000€ < 50% x 80.000€)	<b>No</b> (80.000€ > 50% x 80.000€)

Si bien se ha intentado extender la moratoria contable a los ejercicios 2025 y 2026 mediante el RDL 9/2024, de 23 de diciembre (“ómnibus”), la no convalidación en el Congreso de los Diputados de la citada normativa, supuso que la moratoria contable finalizó efectivamente el 31-12-2024.

En consecuencia, si el balance, teniendo en cuenta las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021, arroja una cifra de patrimonio neto inferior a la mitad del capital social, el órgano de administración de la sociedad deberá convocar la junta general en el plazo de dos meses una vez cerrado el ejercicio para adoptar los acuerdos necesarios para remover la causa de disolución o, alternativamente, acordar la disolución de la sociedad. En aras a corregir la situación de desequilibrio patrimonial se podrá optar por alguna de las siguientes medidas:

- el aumento de capital
- la reducción del capital por compensación de pérdidas
- ejecución de una operación acordeón
- la concesión de un préstamo participativo
- aportaciones de los socios a la cuenta 118 “Otras aportaciones de socios”

La diligencia por parte de los administradores de la sociedad en convocar la junta general en el plazo señalado es fundamental, dado que en caso contrario **responderán solidariamente de las deudas sociales posteriores al acaecimiento de la causa de disolución**, salvo que hayan solicitado el concurso de acreedores o comunicado el inicio de negociaciones con los acreedores. En el caso de que no se celebre la junta general o si no se adoptara alguno de los acuerdos requeridos (reequilibrio patrimonial o disolución), para evitar la responsabilidad solidaria de los administradores deberán promover la disolución judicial de la sociedad.

#### 4.7. Donde celebrar la Junta

Según la ley, las juntas de socios deben celebrarse – si los estatutos no dicen lo contrario – en el municipio en el que la sociedad tenga su domicilio. Sólo existen



dos excepciones, que tienen lugar cuando se celebra una junta universal (que puede celebrarse en cualquier lugar) o si existe un supuesto de fuerza mayor (acontecimientos extraordinarios que impidan celebrar la junta en el lugar legalmente establecido; por ejemplo, por un incendio o una inundación del domicilio).

La celebración de la junta general de la sociedad en un término municipal distinto del domicilio social, salvo los supuestos de junta universal, fuerza mayor o regulación estatutaria, supone la denegación del depósito en el Registro Mercantil de las Cuentas Anuales [RDGSJFP 18-01-2024].

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

- 5.1. **IRPF.-** Deben integrarse en la renta del ahorro del IRPF las ganancias patrimoniales percibidas por primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de arrendamiento con derecho de opción de compra. (TSJPV 350/2004, 17 Jul. 24).
- 5.2. **IVA.-** En el caso de los pagos anticipados, deberá indicarse la fecha de expedición de factura y la fecha en que se recibe el pago anticipado, cuando sean distintas. (DGT V2473-24, 9 Dic. 24).
- 5.3. **ISD/IRPF.-** En la donación de un inmueble con reserva de la facultad de disposición, los donatarios tributarán por la adquisición del inmueble en ISD y en caso de que la condición resolutoria se cumpla, podrán solicitar la devolución correspondiente. La donante deberá tributar en IRPF la ganancia patrimonial como suya al momento de ejercer la facultad de disposición del bien donado. (DGT V2461-24, 5 Dic. 24).
- 5.4. **IS.-** La determinación del tipo de gravamen aplicable a una entidad de nueva creación en Territorio Común, debe realizarse teniendo en cuenta la situación de la entidad a fecha de devengo del impuesto. (TEAC Rec 4356/2023, 12 Dic. 24).
- 5.5. **ISD.-** Las ayudas concedidas por la iniciativa "Alcem-se" a los empresarios afectados por la DANA tributan como donaciones. (DGT V2637-24, 20 Dic. 24).
- 5.6. **IS.-** La aportación no dineraria de sus acciones en dos sociedades a una entidad holding para gestionar su participación de manera más centralizada y eficaz, simplificar la gestión de las sociedades, acometer nuevas inversiones empresariales y facilitar la sucesión del negocio se consideran motivos económicos válidos. (Consulta HFB 9700, 25 Nov. 24).
- 5.7. **IRNR.-** Un ordenador situado en Venezuela, propiedad de un residente en España, que utiliza para realizar su actividad de contable, conectándose en remoto a un sistema instalado en el mismo, puede considerarse establecimiento permanente siempre que este sea un lugar fijo con el que la empresa realiza parte o toda su actividad, que esté a su disposición, y que las actividades realizadas a través del mismo no sean meramente preparatorias o auxiliares, sino principales. (DGT V2240-24, 16 Oct.24).
- 5.8. **IRNR.-** La retribución de un administrador no residente, percibida como miembro del consejo de administración de una entidad residente en España, está sometida a tributación con independencia de dónde desempeñe su actividad. (DGT V2128-24, 2 Oct.24).
- 5.9. **IRPF.-** El resultado que se genere al dar de baja las obras de acondicionamiento en el local al rescindir el contrato de alquiler donde se realizaron las obras se integran en la





base imponible del ejercicio en que se produzca la rescisión. (DGT V2118-24, 1 Oct.24).

- 5.10 IRPF.-** No se aplica a los agentes de seguros la presunción de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados en sus desplazamientos, presunción que sí rige para los agentes comerciales. No obstante, podrán acreditar, mediante la pertinente prueba, la afectación del vehículo propio al desarrollo de la actividad económica. (STS 1872/20024, 25 Nov. 24).
- 5.11 IS.-** Si una vez obtenido un valor fiable de las existencias se aprecia un deterioro correspondiente a un ejercicio anterior, el mismo solo es deducible en el ejercicio de registro si no provoca una menor tributación respecto al ejercicio del devengo. (DGT V1957-24, 17 Sept. 24).
- 5.12 IRPF.-** Tributación de las rentas obtenidas a través de teletrabajo en el extranjero en el supuesto de una trabajadora residente en España que decide teletrabajar desde Portugal. (DGT V2334-24, 11 Nov. 24).
- 5.13 ISD.-** El vaciado de las cuentas bancarias de la causante, sin que su hermana, que era titular o autorizada en todas las cuentas bancarias, haya acreditado qué pasó con el dinero preexistente, constituye un acto de aceptación tácita de la herencia por la hermana, que se considera adquirente y sujeto pasivo del Impuesto. (TSJ Madrid 677/24, 14 Oct.24).
- 5.14 IRPF.-** Puede practicarse la deducción por inversión en vivienda habitual cuando se adquiere de terreno urbano con la intención de construir allí su vivienda habitual y que aún carece de los permisos municipales. (Consulta HFB 9647, 28 Nov. 24).
- 5.15 IRPF.-** El ejercicio en que se puede reconocer la pérdida patrimonial derivada de una entidad en concurso de acreedores, cuya sentencia se ha producido pero ha sido recurrida, será aquella en que ésta adquiere firmeza. (Consulta HFB, 25 Nov. 24)

(2) Fuente: Bitopus CISS Fiscal, Actum Fiscal

## 6. CONSULTAS CONTABLES RESULTAS POR EL ICAC Y PUBLICADAS EN BOICAC Nº 140<sup>(3)</sup>

BOICAC	Nº	CONSULTA
140	1	Sobre el tratamiento contable del impuesto especial de gases fluorados tras la modificación aprobada en el año 2022.
140	2	Sobre la cesión sin contraprestación de un inmueble por parte de una sociedad filial a favor de su sociedad matriz.
140	3	Sobre el cálculo del número medio de trabajadores en una sociedad que participa en una Unión Temporal de Empresas (UTE).

<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