ÍNDICE

Boletines Oficiales

Estado
29.05.2026

REGISTRO MERCANTIL. MODELOS DE CUENTAS ANUALES
Resolución de 19 de mayo de 2026, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, referida a los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

Resolución de 19 de mayo de 2026, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, referida a los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales consolidadas de los sujetos obligados a su publicación.

pág. 2

IS. MODELOS 200 Y 220. Orden HAC/529/2026, de 7 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2025, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

pág. 4

Consulta de la DGT

SALARIOS VARIABLES
IRPF. RETENCIONES. Hacienda fija cómo retener el IRPF en sueldos variables: el cálculo se hace sobre la previsión anual, no nómina a nómina
La consulta aclara cómo debe calcularse el tipo de retención cuando un trabajador percibe salarios muy desiguales a lo largo del año y recuerda la obligación de regularizar el porcentaje de retención si cambian las circunstancias retributivas.

pág. 7

Sentencia

PERIODO FISCAL DIFERENTE
IRPF. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. La deducción por doble imposición internacional debe calcularse conforme al periodo impositivo español aunque el país de origen tenga un ejercicio fiscal distinto.
El TSJ de Andalucía concluye que, en el IRPF, la deducción por doble imposición internacional debe referirse al año natural español y no al periodo fiscal del país extranjero, incluso cuando las retenciones se practiquen en un ejercicio diferente en origen.

pág. 9

Boletines Oficiales

Estado
29.05.2026

Núm. 129 **REGISTRO MERCANTIL. MODELOS DE CUENTAS ANUALES.** Resolución de 19 de mayo de 2026, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, referida a los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

Desde la publicación de la anterior resolución se han hecho precisas tres modificaciones en los modelos de cuentas anuales que a continuación detallamos.

El primer cambio elimina toda referencia al CNAE 2009, y mantiene el CNAE 2025, según lo dispuesto en **el** Real Decreto 10/2025 de 14 de enero, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 (CNAE-2025), válida a partir 1 de enero de 2025.

El segundo cambio adapta la disposición final décima de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un **Impuesto Complementario** para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias, que dispone la modificación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC). **Los cambios hacen referencia a la exención temporal al reconocimiento de activos y pasivos diferidos derivados de la implementación de la ley, por la que se establece un impuesto complementario y demás normas nacionales aprobadas para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales o los grupos nacionales de gran dimensión. En consecuencia, de lo anterior y en relación con la exención mencionada, la entidad deberá suministrar determinada información en la nota 12 de la memoria individual correspondiente a la situación fiscal.**

El tercer cambio es la inclusión en el modelo normal del informe público relativo al impuesto de sociedades, presentación de información por países, requerido por la disposición final sexta de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que en su apartado dos introduce una disposición adicional undécima a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (trasposición de la Directiva (UE) 2021/2101 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de noviembre de 2021 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto sobre sociedades por parte de determinadas empresas y sucursales),**donde se obliga a reportar, para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2024, determinada información de carácter fiscal (ingresos totales, beneficio antes de impuestos, impuestos devengados, impuestos pagados, número de empleados y actividades principales) en los países en los que opera la empresa (con ingresos superiores a 750 millones).** Esta modificación implica también el añadido en la solicitud de presentación para que las empresas marquen en un box cuando reportan este informe. La plantilla común y el formato electrónico (XBRL), para el cumplimiento de esta obligación de información ha sido establecido por el Reglamento de Ejecución (UE) 2024/2952 de la Comisión, de 29 de noviembre de 2024, por el que se establece una plantilla común y los formatos electrónicos de presentación de información a efectos de la aplicación de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la información que debe presentarse en los informes relativos al impuesto sobre sociedades. **La información requerida podrá comunicarse sobre la base de las instrucciones para la comunicación de información a que se refiere el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y su normativa de desarrollo y que regula la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país (Apartado Segundo.3 D.A 11 Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas).**

Resolución de 19 de mayo de 2026, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, referida a los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales consolidadas de los sujetos obligados a su publicación.

Desde la publicación de la anterior resolución se han hecho precisas tres modificaciones en los modelos de cuentas anuales consolidadas que a continuación detallamos:

El primer cambio elimina toda referencia al CNAE 2009, y mantiene el CNAE 2025, según lo dispuesto en **el** Real Decreto 10/2025 de 14 de enero, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 (CNAE-2025), válida a partir del 1 de enero de 2025.

El segundo cambio adapta la disposición final undécima de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias, que dispone la modificación del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, que aprueba las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC). **Los cambios hacen referencia a la exención temporal al reconocimiento de activos y pasivos diferidos derivados de la implementación de la ley, por la que se establece un impuesto complementario y demás normas nacionales aprobadas para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales o los grupos nacionales de gran dimensión. En consecuencia de lo anterior y en relación con la exención mencionada, la entidad deberá suministrar determinada información en la nota 19 de la memoria consolidada correspondiente a la situación fiscal.**

El tercer cambio es la inclusión del informe público relativo al impuesto de sociedades, presentación información por países, requerido por la disposición final sexta de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que en su apartado dos introduce una disposición adicional undécima a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas [trasposición de la Directiva (UE) 2021/2101 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de noviembre de 2021 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto sobre sociedades por parte de determinadas empresas y sucursales], **donde se obliga a reportar, para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2024, determinada información de carácter fiscal (ingresos totales, beneficio antes de impuestos, impuestos devengados, impuestos pagados, número de empleados y actividades principales) en los países en los que opera la empresa (con ingresos superiores a 750 millones).** Esta modificación implica también el añadido en la solicitud de presentación para que las empresas marquen en un box cuando reportan este informe. La plantilla común y el formato electrónico (XBRL) para el cumplimiento de esta obligación de información ha sido establecido por el Reglamento de Ejecución (UE) 2024/2952 de la Comisión, de 29 de noviembre de 2024, por el que se establece una plantilla común y los formatos electrónicos de presentación de información a efectos de la aplicación de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la información que debe presentarse en los informes relativos al impuesto sobre sociedades. **La información requerida podrá comunicarse sobre la base de las instrucciones para la comunicación de información a que se refiere el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y su normativa de desarrollo y que regula la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país (Apartado segundo.3.D.A.11 Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas).**

Nota: En nuestro boletín del próximo lunes incorporaremos un enlace al análisis y alcance de las modificaciones en los modelos.

IS. MODELOS 200 Y 220. Orden HAC/529/2026, de 7 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2025, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

(…) En concreto, con efectos para periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, el apartado Dos de la disposición final octava de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, modifica el apartado primero del artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre que regula la **reserva de capitalización.** Con carácter general, para los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, se incrementa la reducción en la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, del 15 al 20 por ciento del importe del incremento de los fondos propios, siempre que cumplan los requisitos exigidos. No obstante lo anterior, se vincula el porcentaje de reducción en la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, al incremento de la plantilla media del contribuyente.

Por último, también se ha visto modificado el límite al derecho a la reducción de la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, de tal forma que no podrá superar, con carácter general, el 20 por ciento de la base imponible positiva previa del periodo impositivo y el 25 por ciento de la base imponible positiva previa del periodo impositivo tratándose de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo al que corresponda esta reducción.

En segundo lugar, para periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2025, el apartado tres de la disposición final octava de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, modifica los apartados primero y segundo del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. En concreto, en el apartado primero se regulan cambios en el tipo de gravamen general, destacando una escala de tipo impositivo en función del importe de la base imponible para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros (microempresas), salvo que les sea aplicable un tipo distinto del general, y un nuevo tipo de gravamen para las entidades de reducida dimensión, aplicable salvo que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, deban tributar a un tipo inferior. En el apartado segundo, se introducen cambios en los tipos de gravamen aplicables a las cooperativas.

No obstante, la aplicabilidad de estos tipos de gravamen se ve afectada por el apartado octavo de la citada disposición final que introduce en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, la disposición transitoria cuadragésimo cuarta encargada de regular un régimen transitorio del tipo de gravamen general para microempresas y entidades de reducida dimensión.

En tercer lugar, el apartado cuarto de la disposición final octava de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, modifica el apartado primero del artículo 30 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con la finalidad de adecuar la determinación de la cuota líquida mínima a los **nuevos tipos gravamen** regulados en la norma, así en el caso de microempresas y entidades de reducida dimensión, a los efectos de determinar la cuota líquida mínima, el porcentaje señalado será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen previsto en el apartado primero del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, por quince veinticincoavos, redondeando por exceso.

Asimismo, la disposición final cuarta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, introduce una serie de modificaciones en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en concreto, en los apartados cuarto y octavo, para aquellos periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025. Cabe destacar dentro de estas modificaciones que, a los efectos de

materializar la reserva para inversiones en Canarias, se incorporan nuevas formas de inversión relacionadas con la rehabilitación de viviendas protegidas.

En último término, cabe mencionar la disposición final novena de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, que crea el impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, cuyo apartado trece determina la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades ni en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Apreciándose esta campaña la necesidad de identificar el ajuste se ha creado una corrección específica en el cuadro de detalle de correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

De otra parte, el Real Decreto-ley 8/2025, de 8 de julio, por el que se declaran diversas iniciativas y programas como acontecimientos de excepcional interés público, se encarga de definir como acontecimientos de excepcional interés público ciertos eventos, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

A su vez, el artículo único de la Ley 6/2025, de 28 de julio, de modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para la regulación de las inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda en las Islas Canarias, introduce las siguientes modificaciones en los apartados primero, cuarto, quinto y octavo del artículo 27, e incorpora una nueva disposición adicional decimoquinta en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025.

(...)

Disposición final primera. Modificación de la Orden HAC/1198/2025, de 21 de octubre, por la que se aprueba el modelo 240 «Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario», el modelo 241 «Declaración informativa del Impuesto Complementario», y el modelo 242 «Autoliquidación del Impuesto Complementario» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

El apartado tercero de la disposición transitoria segunda de la Orden HAC/1198/2025, de 21 de octubre, por la que se aprueba el modelo 240 «Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario», el modelo 241 «Declaración informativa del Impuesto Complementario», y el modelo 242 «Autoliquidación del Impuesto Complementario» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, queda redactado como sigue:

Disposición transitoria segunda. Plazo de presentación y domiciliación del modelo 242 correspondiente al periodo impositivo de transición.

1. De acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria tercera, apartado 2, del Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, la presentación del modelo 242, «Autoliquidación del Impuesto Complementario», correspondiente al periodo impositivo de transición deberá realizarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoctavo mes posterior a la conclusión de dicho período impositivo de transición.

2. En todo caso, ningún modelo 242, «Autoliquidación del Impuesto Complementario», cualquiera que sea el período impositivo a que se refiera, podrá presentarse antes del 30 de junio de 2026, computándose el plazo de 25 días a que se refiere el apartado anterior a partir de dicha fecha.

3. Los contribuyentes cuyo período de transición finalice el 31 de diciembre, distintos de los previstos en el apartado anterior, podrán utilizar como medio de pago de las deudas tributarias resultantes de la misma la domiciliación en los términos previstos en el artículo 19, si bien, la domiciliación bancaria a que se refiere dicho artículo podrá realizarse desde el día 1 de julio hasta el 20 de julio, ambos inclusive. En este caso, el plazo de domiciliación del modelo 242 que deba presentarse

«Los contribuyentes cuyo período de transición finalice el 31 de diciembre, distintos de los previstos en el apartado anterior, podrán utilizar como medio de pago de las deudas tributarias resultantes de la misma la domiciliación en los términos previstos en el artículo 19, si bien, la domiciliación bancaria a que se refiere dicho artículo podrá realizarse desde el día 1 de julio hasta el 20 de julio, ambos inclusive. En este caso, el plazo de domiciliación del modelo 242 que deba presentarse

según lo previsto en el apartado anterior será del 1 al ~~21~~ de julio de 2026

según lo previsto en el apartado anterior será del 1 al 22 de julio de 2026».

Disposición final segunda. Entrada en vigor.

La presente orden entrará en vigor el día 1 de julio de 2026, y será aplicable a los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, con períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2025.

Nota: En nuestros boletínes de la próxima semana incorporaremos el análisis y su localización en el modelo las modificaciones, así como el texto consolidado de la LIS comparativo con las novedades.

Consulta de la DGT

SALARIOS VARIABLES

IRPF. RETENCIONES. Hacienda fija cómo retener el IRPF en sueldos variables: el cálculo se hace sobre la previsión anual, no nómina a nómina

La consulta aclara cómo debe calcularse el tipo de retención cuando un trabajador percibe salarios muy desiguales a lo largo del año y recuerda la obligación de regularizar el porcentaje de retención si cambian las circunstancias retributivas.

Fecha: 27/01/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta V0131-26 de 27/01/2026

SÍNTESIS: La Consulta Vinculante V0131-26 recuerda que las retenciones en nómina deben calcularse teniendo en cuenta tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles, incluso cuando existan grandes diferencias salariales entre meses.
La DGT aclara que, en trabajadores con salarios variables, el porcentaje de retención del IRPF **no debe calcularse exclusivamente sobre la nómina mensual concreta, sino sobre una estimación anual de ingresos**.
La DGT recuerda que las **retribuciones variables previsibles** deben incluirse en el cálculo de la retención y que, salvo prueba objetiva en contrario, **se presumirá como mínimo el importe percibido el año anterior**.
Asimismo, señala que, si durante el ejercicio las retribuciones reales difieren de las inicialmente previstas, la empresa estará obligada a regularizar el tipo de retención conforme al artículo 87 del Reglamento del IRPF.
La consulta también recuerda que el trabajador puede solicitar voluntariamente un porcentaje de retención superior para evitar regularizaciones posteriores o cuotas a ingresar en la declaración de la renta.

HECHOS

- El consultante plantea la forma correcta de calcular la retención del IRPF aplicable en las **nóminas mensuales de un trabajador por cuenta ajena cuyos salarios presentan una elevada variabilidad** entre mensualidades.
- La cuestión surge porque existen diferencias muy significativas entre las retribuciones percibidas en cada mes del ejercicio.

PREGUNTA

- El consultante pregunta cuál es la forma correcta de calcular el porcentaje de retención del IRPF aplicable en nómina cuando las retribuciones del trabajador son variables y muy desiguales durante el año.

CONTESTACIÓN DE LA DGT

- La DGT responde que, para calcular correctamente el tipo de retención del IRPF en rendimientos del trabajo, debe aplicarse el procedimiento general previsto en el Reglamento del IRPF.
- La DGT recuerda que el primer paso consiste en determinar la "cuantía total de las retribuciones del trabajo", conforme al artículo 83.2 del Reglamento del IRPF.

1. Deben computarse las retribuciones fijas y las variables previsibles

- La Administración señala que, en el caso analizado, no resulta aplicable la regla específica prevista para trabajadores manuales remunerados por peonadas o jornales diarios, por lo que debe aplicarse la regla general del artículo 83.2.1ª RIRPF.
- En consecuencia, para calcular el tipo de retención deben incluirse:
  - Las retribuciones fijas.
  - Las retribuciones variables previsibles.
- Además, la DGT recuerda que el Reglamento presume que las retribuciones variables previsibles serán, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que existan circunstancias objetivas que acrediten un importe inferior.

- Por tanto, la irregularidad mensual de los salarios no implica que la retención deba calcularse exclusivamente sobre la nómina concreta de cada mes, sino sobre una previsión anual razonable de ingresos.

2. Obligación de regularizar el tipo de retención

- La DGT añade que, si durante el ejercicio las retribuciones efectivamente satisfechas difieren de las inicialmente estimadas, el pagador deberá regularizar el tipo de retención conforme al artículo 87 RIRPF.
- El artículo 87 prevé la regularización cuando:
  - cambian las retribuciones,
  - existen ascensos o cambios de categoría,
  - varían los gastos deducibles,
  - o cualquier otra circunstancia altere los datos utilizados para calcular la retención inicial.
- La regularización exige:
  1. Calcular una nueva cuota de retención.
  2. Restar las retenciones ya practicadas.
  3. Recalcular el nuevo porcentaje sobre las retribuciones pendientes hasta final de año.
- La DGT recuerda igualmente que el nuevo tipo se aplicará desde el momento en que se produzca la variación retributiva.

3. Posibilidad de solicitar un tipo de retención superior

- Finalmente, la consulta recuerda que el trabajador puede solicitar voluntariamente la aplicación de un tipo de retención superior al legalmente calculado.
- La solicitud debe realizarse por escrito y el pagador está obligado a aplicarla si se presenta con al menos cinco días de antelación a la confección de la nómina.

> Artículos
> Artículo 83.2 del Reglamento del IRPF. Es el precepto central de la consulta. Regula cómo debe calcularse la cuantía total de las retribuciones del trabajo para determinar el tipo de retención.
> La DGT lo aplica para concluir que:
> - deben computarse las retribuciones variables previsibles,
> - y que, salvo prueba en contrario, se presume como mínimo el importe variable percibido el año anterior.
>
> Artículo 87 del Reglamento del IRPF. Regula la regularización del tipo de retención cuando cambian las circunstancias inicialmente previstas.
> La DGT lo utiliza para indicar que:
> - si las retribuciones reales difieren de las estimadas,
> - el pagador debe recalcular el porcentaje de retención durante el ejercicio.
>
> Artículo 88.5 del Reglamento del IRPF. Permite al trabajador solicitar voluntariamente un porcentaje de retención superior al resultante del cálculo reglamentario.

Sentencia

PERIODO FISCAL DIFERENTE

IRPF. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. La deducción por doble imposición internacional debe calcularse conforme al periodo impositivo español aunque el país de origen tenga un ejercicio fiscal distinto.

El TSJ de Andalucía concluye que, en el IRPF, la deducción por doble imposición internacional debe referirse al año natural español y no al periodo fiscal del país extranjero, incluso cuando las retenciones se practiquen en un ejercicio diferente en origen.

Fecha: 22/12/2025 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TSJ de Andalucía de 22/12/2025

SÍNTESIS: La deducción por doble imposición internacional en el IRPF debe calcularse conforme al periodo impositivo español —año natural— aunque el país de origen de las rentas tenga un ejercicio fiscal distinto. El TSJ de Andalucía confirma que las retenciones soportadas en el extranjero solo pueden deducirse en el ejercicio español al que correspondan temporalmente, rechazando que pueda tomarse como referencia el calendario fiscal extranjero. La sentencia recuerda que los convenios para evitar la doble imposición no alteran las reglas internas españolas sobre imputación temporal ni sobre determinación del periodo impositivo.

HECHOS

- El litigio tiene su origen en la declaración del IRPF presentada por un contribuyente residente fiscal en España que había obtenido **rentas procedentes de India**. **En dicho país, el ejercicio fiscal no coincide con el año natural** español, ya que se extiende del 1 de abril al 31 de marzo del año siguiente.
- El contribuyente aplicó en su IRPF **la deducción por doble imposición internacional** respecto de determinadas retenciones soportadas en India. **Sin embargo, parte de esas retenciones correspondían a meses que, aun formando parte del ejercicio fiscal indio, se situaban fuera del periodo impositivo español objeto de declaración**.
- La Administración tributaria regularizó la autoliquidación al considerar que la deducción únicamente podía aplicarse respecto de los impuestos efectivamente satisfechos en el extranjero correspondientes al periodo impositivo español —esto es, el año natural— y no atendiendo al ejercicio fiscal del país de origen de las rentas.
- El contribuyente impugnó la regularización sosteniendo que, al tratarse de rentas sometidas a tributación en un país cuyo ejercicio fiscal difiere del español, debía tomarse como referencia el periodo fiscal extranjero para calcular la deducción.

FALLO DEL TRIBUNAL

- El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía desestima el recurso interpuesto por el contribuyente y confirma la regularización practicada por la Administración tributaria.
- El Tribunal declara que la deducción por doble imposición internacional en el IRPF debe calcularse **conforme al periodo impositivo español**, es decir, el año natural, **con independencia de que el país de origen de las rentas tenga un ejercicio fiscal distinto.**
- En consecuencia, **las retenciones soportadas en el extranjero únicamente podrán deducirse en el ejercicio español al que correspondan temporalmente** conforme a la normativa interna española.

Fundamentos jurídicos

A) El IRPF se configura sobre el año natural

- El Tribunal recuerda que el IRPF tiene como periodo impositivo el año natural, salvo supuestos excepcionales previstos legalmente. Por tanto, la determinación de la cuota y de las deducciones debe efectuarse atendiendo exclusivamente al periodo impositivo español.
- La existencia de un ejercicio fiscal diferente en el país de origen de las rentas no altera las reglas de imputación temporal previstas en la normativa española.

B) La deducción por doble imposición se rige por la normativa interna española

- La Sala señala que el mecanismo de eliminación de la doble imposición internacional previsto en los convenios internacionales remite a la legislación interna del Estado de residencia del contribuyente.
- Por ello, la deducción debe aplicarse conforme a las reglas establecidas en la Ley del IRPF, sin que pueda adaptarse el periodo de cómputo al calendario fiscal extranjero.

C) Imposibilidad de trasladar automáticamente el periodo fiscal extranjero

- El Tribunal rechaza la pretensión del contribuyente de computar conjuntamente retenciones correspondientes a un ejercicio fiscal extranjero distinto al año natural.
- Entiende que aceptar esa tesis supondría alterar el sistema de devengo e imputación temporal del IRPF español y generaría distorsiones incompatibles con la estructura del impuesto.

D) Aplicación del Convenio para evitar la doble imposición

- La sentencia analiza igualmente el Convenio para evitar la doble imposición entre España e India, concluyendo que dicho convenio no modifica las reglas internas españolas sobre determinación del periodo impositivo ni sobre imputación temporal de las deducciones.
- El convenio únicamente garantiza la eliminación de la doble imposición, pero deja a cada Estado la concreción técnica de los mecanismos internos de deducción.

Artículos

Artículo 12 **LIRPF.** Regula el periodo impositivo del IRPF, estableciendo con carácter general que coincide con el año natural. Es la base jurídica principal para concluir que la deducción debe referirse exclusivamente al ejercicio español.

Artículo 14 **LIRPF.** Regula las reglas de imputación temporal de rentas. Determina el momento en que las rentas y retenciones deben integrarse en la declaración española.

Artículo 80 **LIRPF.** Regula la deducción por doble imposición internacional. Establece el mecanismo para deducir el impuesto satisfecho en el extranjero.

Convenio entre España e India **para evitar la doble imposición.** El convenio garantiza la eliminación de la doble imposición, pero no altera el periodo impositivo español ni las reglas internas de imputación temporal.