

**sage** Despachos Connected

Es el momento de consolidar la digitalización de nuestros despachos y asesorías



Visualiza  
nuestros  
videos

Descúbrelo

Boletín N°41 23/10/2018

## NOTICIAS

### ¿Muchos impuestos? demasiados agujeros

Los ingresos fiscales están por debajo de la media de la UE por un sistema ineficiente de bonificaciones y un elevado fraude...

### Hacienda destinará 200 funcionarios al control sobre grandes patrimonios.

El Gobierno amplía la plantilla de la AEAT para crear una Unidad de Control de Grandes Patrimonios. El Gobierno quiere poner el foco en las ...

El Congreso aprueba hoy la ley que obliga a las grandes empresas a informar sobre sueldos y pago de impuestos.

expansion.com 23/10/2018

Guía fiscal para rentas altas ante la subida del IRPF.

cincodias.elpais.com 21/10/2018

El calendario laboral de 2019 recoge 12 días festivos, solo 8 comunes en toda España.

europapress.es 20/10/2018

La Seguridad Social publicará listas de empresas morosas en cotizaciones

expansion.com 19/10/2018

Llegar borracho al puesto de trabajo es motivo de despido.

expansion.com 20/10/2018

AEAT ve "fantástico" el aumento de competencias en lucha contra el fraude y cree que aumentarán los ingresos.

europapress.es 19/10/2018

Europa recomienda que las empresas puedan deducirse la tasa Google en Sociedades

abc.es 19/10/2018

El Gobierno confirma que la subida del SMI no repercutirá en la cuota mínima de autónomos.

expansion.com 17/10/2018

## COMENTARIOS

Presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento de la Administración.

Una vez finalizado el plazo voluntario de presentación (e ingreso si fuese el caso) a la Administración tributaria de las declaraciones o ...

¿Quién y cómo me devuelve el impuesto de mí hipoteca?

Analizamos las consecuencias de una Sentencia en la que el Tribunal supremo afirma con total claridad que el sujeto pasivo en el impuesto sobre actos jurídicos documentados de un préstamo con garantía hipotecaria es el Banco, no el prestatario.

## ARTÍCULOS

¿Cómo solucionar un error en tu última declaración del IRPF?

Si al revisar tu última declaración del IRPF encuentras un error, no te preocupes, aquí encontrarás las pautas a seguir para que lo soluciones.

## FORMACIÓN

## [Rectificación de declaraciones tributarias](#)

Seminario muy práctico que le mostrará en cada tipo de situación cómo puede modificar una declaración tributaria ya presentada...

### **JURISPRUDENCIA**

#### [El Tribunal Supremo establece que es el banco y no el cliente quien debe pagar el impuesto de las hipotecas](#)

La Sala tiene en cuenta que el negocio inscribible es la hipoteca y que el único interesado en la elevación a escritura pública y la ulterior inscripción de aquellos negocios es el prestamista

#### [Reclamaciones económico-administrativas. Posibilidad de proponer pruebas o formular alegaciones no esgrimidas en el procedimiento de gestión.](#)

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 10 de Septiembre de 2018

### **NOVEDADES LEGISLATIVAS**

#### [MINISTERIO DE TRABAJO, MIGRACIONES Y SEGURIDAD SOCIAL - Extranjeros \(BOE nº 255 de 22/10/2018\)](#)

Resolución de 24 de septiembre de 2018, del Servicio Público de Empleo Estatal, por ...

#### [MINISTERIO DE HACIENDA - Contabilidad pública \(BOE nº 255 de 22/10/2018\)](#)

Resolución de 10 de octubre de 2018, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan ...

#### [MINISTERIO DE TRABAJO, MIGRACIONES Y SEGURIDAD SOCIAL - Calendario laboral \(BOE nº 254 de 20/10/2018\)](#)

Resolución de 16 de octubre de 2018, de la Dirección General de Trabajo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2019.

#### [MINISTERIO DE TRABAJO, MIGRACIONES Y SEGURIDAD SOCIAL - Seguridad Social \(BOE nº 252 de 18/10/2018\)](#)

Resolución de 9 de octubre de 2018, de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, por la que se establecen los ...

#### [JEFATURA DE ESTADO - Medidas Urgentes \(BOE nº 252 de 18/10/2018\)](#)

Corrección de errores del Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los ...

#### [JEFATURA DEL ESTADO - Mercado de valores \(BOE nº 252 de 18/10/2018\)](#)

Corrección de errores del Real Decreto-ley 14/2018, de 28 de septiembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del ...

## [El procedimiento de devolución de ingresos indebidos en materia tributaria](#)

En este artículo vamos a explicar a nuestros usuarios y suscriptores, de forma breve, en qué consiste, en líneas generales, este procedimiento y cuáles son su trámites principales.

### [Calendario Laboral 2019](#)

Publicado el calendario laboral oficial para el 2019. Conoce la relación de festejos para las distintas CCAA.

### **CONSULTAS FRECUENTES**

#### [¿Cómo se contabilizan los pagos delegados de la Seguridad Social?](#)

Cuando realizamos el pago delegado en una situación de incapacidad temporal debemos tener cuidado para no desvirtuar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

#### [Si liquido mi sociedad, ¿he de comunicar la baja a la AEAT antes o después de inscribir la baja en el Registro Mercantil?](#)

En los últimos años han sido muchas las empresas que han terminado siendo "cerradas" por distintas causas; no ha sido un proceso ...

### **FORMULARIOS**

#### [Modelo de Reclamación sobre gastos de formalización de la hipoteca](#)

Modelo de Reclamación sobre gastos de formalización de la hipoteca. Incluye la referencia a la Sentencia del TS de 16 de Octubre de 2018 sobre el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

#### [Modelo de solicitud de devolución de ingresos indebidos](#)

Modelo de solicitud de devolución de ingresos indebidos en materia tributaria

## MINISTERIO DE HACIENDA - Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE nº 251 de 17/10/2018)

Corrección de errores de la Orden HAC/941/2018, de 5 de septiembre, por la que se modifican la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la ...

### **CONSULTAS TRIBUTARIAS**

**Tributación en IVA de la transmisión o aportación no dineraria de terreno que había sido objeto de autoconsumo.**

El consultante, junto con otros familiares, es propietario de un terreno que fue objeto de urbanización con la intención de destinarlo a la venta...

**Correcta emisión de factura rectificativa por descuento por pronto pago en factura con inversión del sujeto pasivo.**

El consultante emitió factura por obra, sin repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicando la regla de inversión del sujeto ...

### **AGENDA**

**Agenda del Contable**

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

### **FORMACIÓN**

### **CONSULTAS TRIBUTARIAS**

# Tributación en IVA de la transmisión o aportación no dineraria de terreno que había sido objeto de autoconsumo.

## DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante, junto con otros familiares, es propietario de un terreno que fue objeto de urbanización con la intención de destinarlo a la venta. Una vez concluida las obras de urbanización y ante la situación del mercado inmobiliario, decidieron transferir el terreno de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio privado declarando el correspondiente autoconsumo.

En la actualidad se plantean una posible venta del terreno o su aportación no dineraria a otra entidad.

## CUESTIÓN PLANTEADA:

Tributación de la operación de venta o aportación no dineraria referida en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

De acuerdo con el apartado dos del mencionado precepto “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
- b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.
- c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.”.

En este sentido, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del Impuesto establece que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El apartado uno del ya citado artículo 5, en su letra d), contiene una definición propia y específica del concepto de empresario o profesional, considerando como tales a los efectos de dicho Impuesto, entre otros, a "quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.”.

Por otra parte, el párrafo tercero de dicho precepto dispone:

“A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

2.- En otro orden de cosas, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula las operaciones asimiladas a las entregas de bienes por dicho Impuesto, dispone en su número 1º, letras a) y b) lo siguiente:

“Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1º. El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de -bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.”.

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido no establece expresamente un criterio preciso para determinar el momento del devengo del Impuesto en las transferencias de bienes del patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal.

No obstante, cuando el cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional determinase la transferencia de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a su patrimonio personal o la transmisión gratuita de los mismos, será de aplicación lo establecido en el artículo 9, número 1º de la Ley 37/1992, anteriormente transcrito y, en consecuencia, se deberá entender producida la entrega de bienes que supone la referida transferencia o transmisión de bienes y devengado el Impuesto correspondiente.

A tales efectos, no podrá entenderse producido dicho cese en tanto el sujeto pasivo, actuando como empresario o profesional, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional y enajenando los bienes de su activo.

La presentación de la declaración censal de baja en el ejercicio de una actividad no produce, por sí misma, dicho cese, ni determina el traspaso de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a su patrimonio personal o su transmisión gratuita.

En cualquier caso, si tiene lugar dicho traspaso, se producirá un supuesto de autoconsumo de bienes sujeto al Impuesto, siendo preceptiva la declaración y liquidación de la cuota impositiva correspondiente. El referido traspaso deberá justificarse por elementos objetivos en virtud de los cuales resulte acreditada la intención del sujeto pasivo de desafectar los activos de su patrimonio empresarial (artículo 5.Dos, párrafo tercero, a sensu contrario).

A este respecto, debe traerse a colación lo regulado en el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone lo siguiente:

“Artículo 27.- Deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que, en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones, tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.

2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualesquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

- a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.
- b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.
- c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a) La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9º del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

b) La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el Título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

4. Lo señalado en los apartados anteriores de este artículo será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.”.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, tuvo lugar esta transferencia de bienes del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio particular del sujeto pasivo, declarándose el correspondiente autoconsumo, por lo que la posterior entrega que el consultante pudiera realizar del terreno objeto de dicho autoconsumo estaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en tanto que no se entendería realizada por un empresario o profesional a efectos de dicho tributo sino que, respecto a dicho bien, el consultante actúa como un consumidor final al pertenecer el terreno a su patrimonio privado. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que corresponda a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, de no haber tenido lugar la transferencia del terreno que integra el patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal en los términos anteriormente expuestos, la posterior transmisión del mismo estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



## CONSULTAS TRIBUTARIAS

# Correcta emisión de factura rectificativa por descuento por pronto pago en factura con inversión del sujeto pasivo.

## DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante emitió factura por obra, sin repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicando la regla de inversión del sujeto pasivo, y va a emitir una factura rectificativa referente a esa obra por el concepto "descuento por pronto pago".

## CUESTIÓN PLANTEADA:

Si en la factura rectificativa deberá modificarse repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 80, apartado uno, número 2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone lo siguiente:

“Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

(...)

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.”

De acuerdo con lo establecido en el artículo 80, apartado siete de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los casos a que se refieren los apartados anteriores de dicho precepto la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 24, apartado 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), preceptúa lo siguiente:

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

(...).”

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que trata sobre las facturas rectificativas, establece lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen con ocasión de un

posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1.”.

De acuerdo con lo expuesto, la factura rectificativa que debe expedir la entidad consultante para documentar la modificación de la base imponible, como consecuencia del otorgamiento de un descuento por pronto pago, deberá expedirse en el momento del otorgarse dichos descuento.

En el supuesto de consulta, en el que la consultante otorga un descuento por pronto pago se deberá rectificar la base imponible de las operaciones realizadas para sus clientes y documentar dicha rectificación mediante la expedición de una factura rectificativa en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El sujeto pasivo de las operaciones sujetas al Impuesto debe referirse al momento en que se produce el devengo de las mismas (artículo 75 de la Ley), en el caso de que en ese momento se consideró sujeto pasivo al destinatario de las mismas, por aplicación de la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84-Uno-2º de la Ley 37/1992, dicha rectificación deberá tener en cuenta esta circunstancia, de forma que las bases imponibles y la rectificación de las mismas se determinen teniendo en cuenta que en la factura emitida por la entidad consultante no debió repercutir la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido y se incluyó la mención recogida en la letra m) del artículo 6.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

“m) En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo.”.

3.- De acuerdo con lo anterior, en la factura rectificativa que deba expedir la consultante como consecuencia de la minoración de la base imponible de la operación por la concesión de un descuento por pronto pago referente a una operación en la que fue de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, la consultante no deberá proceder a la rectificación de la repercusión, en la medida que fue de aplicación la referida regla de inversión del sujeto pasivo, supuesto también aplicable a la operación objeto de consulta en las condiciones señaladas.



## AGENDA



## COMENTARIOS

### Presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento de la Administración.

Una vez finalizado el plazo voluntario de presentación (e ingreso si fuese el caso) a la Administración tributaria de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes los trimestres, meses, o en general finalizados los períodos de liquidación de los distintos tributos, el contribuyente debe conocer que puede "suponer" la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria pues, por distintos motivos, es una realidad que no todos los obligados pueden realizar la presentación en "tiempo y forma".

Estas presentaciones fuera del plazo legal establecido, suponen la comisión de un infracción tributaria y consecuentemente vendrán acompañadas de las correspondientes sanciones, que tratamos de simplificar agrupándolas en una doble vertiente:

### NO PRODUCEN PERJUICIO ECONÓMICO PARA LA HACIENDA PÚBLICA.

El artículo 198.1 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que la Administración tributaria considerará infracción "la no presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública".

Para la determinación del importe de una sanción tributaria mostramos un esquema básico que pueda ayudar a su comprensión, pues en ocasiones existirán hechos que gradúen (incrementen o reduzcan) la sanción mínima reglada para una infracción determinada. Gráficamente, podríamos resumir los pasos para el cálculo del importe de una sanción tributaria, de la forma:

[esquema\\_infracciones](#)

Y este esquema, aplicado a la infracción en este apartado tratada "**no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico para la Hacienda Pública**", supondría:

NO PRESENTAR EN PLAZO AUTOLIQUIDACIONES O DECLARACIONES SIN PERJUICIO ECONÓMICO PARA HACIENDA PÚBLICA.

| Calificación de Sanción | Importe inicial de la Sanción | Graduación de la Sanción | Reducción de la Sanción |
|-------------------------|-------------------------------|--------------------------|-------------------------|
|-------------------------|-------------------------------|--------------------------|-------------------------|

LEVE

Multa pecuniaria fija: 200 Euros ( \*400 Euros\* para censos o designación de presentación) Comisión repetida

- Si se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo: 100 (ó \*200\*) Euros
- Por no interponer recurso.

## Recuerde que...

Esta infracción es compatible con la infracción del artículo 203 LGT de resistencia, obstrucción y excusa si se desatienden requerimientos realizados.

En determinadas ocasiones, los contribuyentes presentan en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente, ya fuera de plazo, se presenta sin requerimiento previo de la Administración una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores; en estos casos, el artículo 198.2 de la LGT establece que no se producirán las infracciones en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo, siempre en relación con las infracciones tributarias por:

- Solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (Art. 194 LGT)
- Presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información (Art. 199 LGT)

## PRODUCEN UN PERJUICIO ECONÓMICO PARA LA HACIENDA PÚBLICA.

De acuerdo con el artículo 27 de la LGT, el contribuyente que no hubiese autoliquidado sus deudas en los plazos señalados en las leyes propias de cada tributo podrá efectuar el pago fuera de dicho plazo (autoliquidación extemporánea) sin que haya mediado requerimiento por parte de la Administración Tributaria (Gestión o Inspección tributaria). En este caso será objeto de un único recargo sin sanción.

### RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA.

Si la autoliquidación se presenta dentro de los TRES MESES siguientes a la finalización del plazo establecido: Recargo del 5% sin intereses de demora, ni sanción.

Si la autoliquidación se presente entre los TRES MESES Y LOS SEIS MESES siguientes a la finalización del plazo establecido: Recargo del 10% sin intereses de demora, ni sanción

Si la autoliquidación se presente entre los SEIS MESES Y LOS DOCE MESES siguientes a la finalización del plazo establecido: Recargo del 15% sin intereses de demora, ni sanción

Si la autoliquidación se presente transcurridos DOCE MESES desde la finalización del plazo establecido: Recargo del 20% sin sanción, exigiéndose intereses de demora desde el día siguiente al término de los doce meses siguientes a la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o declaración hasta el momento en que las mismas se hayan presentado

Posibilidad de reducción en un 25%, siempre que se ingrese en período voluntario de acuerdo con el artículo 62.2 de la LGT.

Como podemos observar, si se autoliquida la deuda antes de ser notificado, el obligado tributario deberá satisfacer los recargos que establece el artículo 27 de la LGT y no será objeto de un procedimiento sancionador; consecuentemente no nos encontraremos ante una infracción de las establecidas en la Ley General Tributaria (con su calificación de leve, grave o muy grave) pero en la práctica, el recargo actúa como un elemento sancionador de la conducta.

Con la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención de fraude fiscal, los recargos por autoliquidaciones extemporáneas previstas en el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria (5%, 10% ó 15%), se reducirán en un 25%, siempre que se ingrese en período voluntario (artículo 62.2 LGT):

- el importe de la autoliquidación extemporánea o en su caso, si se solicitó aplazamiento en los plazos, del aplazamiento concedido y

- el importe del recargo correspondiente.

A estos efectos los PLAZOS establecidos en el artículo 62.2 para ingreso voluntario son:

1. Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
2. Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente."

Los REQUISITOS para la aplicación de los recargos extemporáneos son:

1. Presentación extemporánea de autoliquidaciones o declaraciones, es decir, que su presentación se realice una vez finalizados los plazos previstos por la normativa reguladora de los distintos tributos.
2. Que de la declaración o autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria a ingresar, con independencia en el caso de autoliquidaciones, de que se efectúe el ingreso o no de la deuda tributaria en el momento de la presentación extemporánea.

## Recuerde que...

En caso de presentación extemporánea sin requerimiento previo y sin efectuar el ingreso estos recargos serán compatibles con el recargo de apremio.

En el caso de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo solicitando un aplazamiento o fraccionamiento no impide el devengo de estos recargos pero sí el de los recargos del período ejecutivo.

3. La presentación debe realizarse sin que haya habido un requerimiento administrativo previo de Gestión o Inspección Tributaria.
4. El contenido de la autoliquidación extemporánea debe ser:
  1. Identificar el período impositivo de liquidación al que se refiere.
  2. Únicamente puede contener datos reativos a dicho período impositivo.

Si no se cumplen los requisitos de contenido aludidos en una autoliquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento previo, no se aplican estos recargos. Los ingresos declarados en dicha autoliquidación será objeto de una infracción tributaria leve a la que corresponde una sanción del 50% de la cuantía regularizada.

Con ello se pretende evitar que los obligados tributarios realicen regularizaciones encubiertas para evitar la aplicación de los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones sin requerimiento previo.

Como ya hemos comentado en párrafos anteriores, para que resulte aplicable la reducción del recargo previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003 (LGT) es necesario que se realice el ingreso total del importe resultante de la autoliquidación extemporánea al tiempo de su presentación, o bien que se realice el ingreso en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento que la Administración hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que la entidad hubiera solicitado al presentar la autoliquidación extemporánea. Pues bien, el TEAC en su Resolución RG 3017/2012, establece que para el caso estudiado en la misma, no existiendo en el momento en que se presentó la autoliquidación extemporánea crédito alguno reconocido a favor del obligado tributario, y no siendo en absoluto la compensación y el aplazamiento de deudas dos figuras equivalentes entre sí -requiriéndose además para la concesión de éste último garantía de aval o certificado de seguro de caución- y no mencionando el art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT) la solicitud de compensación como causa determinante de la reducción indicada, no procede la reducción.



## COMENTARIOS

## ¿Quién y cómo me devuelve el impuesto de mí hipoteca?

Esta semana nos hemos encontrado con una Sentencia del Tribunal Supremo, que incluimos en nuestra sección de jurisprudencia, en la que el Alto Tribunal da un giro radical a su jurisprudencia y determina que el impuesto de actos jurídicos documentados que grava la constitución de una hipoteca debe ser abonado por la entidad financiera que concede el préstamo y no por el cliente hipotecado.

La razón jurídica de esta decisión es la discrepancia existente desde hace tiempo entre la regulación del sujeto pasivo del impuesto que hace la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la que hace, o hacía hasta ahora, el Reglamento.

Según el Artículo 29 de la Ley:



“...será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.



Por su parte, el Art. 68 del Reglamento reproduce la mención legal, pero añade:



“...cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario.



Para no hacer extenso este comentario y entrar en profundidad en una Sentencia larga y compleja, diremos que el Tribunal Supremo analiza ambos preceptos y termina señalando que el artículo 68.2 del reglamento no tiene el carácter interpretativo o aclaratorio, sino que constituye un evidente exceso reglamentario que hace ilegal la previsión contenida en el mismo, ilegalidad que se declara en la Sentencia.

Al anularse la mención de que el sujeto pasivo es el prestatario, el Tribunal Supremo sostiene que el acto jurídico gravado por el impuesto es la constitución de la hipoteca, que es la que exige legalmente documento notarial e inscripción registral para ser eficaz; y siendo ello así, la hipoteca solo se expide y documenta en interés del banco; pues el préstamo puede vivir perfectamente sin garantía hipotecaria.

## Y en consecuencia...

El Tribunal supremo afirma con total claridad en esta Sentencia que el sujeto pasivo en el impuesto sobre actos jurídicos documentados cuando el documento sujeto es una escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria es el acreedor hipotecario, no el prestatario.

## ¿Y a partir de ahora qué?

Pues esa es, como se suele decir, "la pregunta del millón", especialmente tras la, llamémosle "marcha atrás", del Presidente de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, acordada en un tiempo record.

Por tanto, es precipitado hacer afirmaciones sobre las consecuencias, especialmente de alcance temporal, de la Sentencia, pero lo cierto es que los afectados, es decir, los

hipotecados, van a intentar reclamar, como es lo lógico, la devolución de unas cantidades que, según esta Sentencia del Tribunal Supremo, nunca debieron haber abonado.

Para ello, la primera vía, y más inmediata, es la de reclamar a la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma la devolución de las cantidades ingesadas por el contribuyente, por la vía de ingresos indebidos pues, tal y como señala la Sentencia, se ha ingresado un impuesto por quien no era sujeto pasivo del mismo, y con base en un precepto declarado nulo.

El límite de esta vía es el de los últimos cuatro años, que es cuando prescriben los impuestos; por lo que, en principio, sólo sería aplicable las hipotecas firmadas en los últimos cuatro años.

## ¿Y si mi hipoteca tiene más de 4 años?

Aquí la respuesta ofrece más debate.

Para entidades como la OCU, FACUA, o GESTHA; y también para el Letrado que suscribe este Comentario, sí sería posible reclamar la devolución de este impuesto en hipotecas de más de cuatro años porque el Tribunal Supremo declara nula la norma y la declaración de nulidad no prescribe. Además, la nulidad implica que la norma declarada nula no existe en derecho y no puede producir efectos jurídicos, por lo que el hipotecado debe ser repuesto en la situación que tenía antes de aplicarse la norma nula.

Sin embargo, en este caso el camino de reclamación se presume mucho más tortuoso, porque habría que dirigir la reclamación previa al banco en cuestión, como se ha procedido con las cláusulas suelo o el resto de gastos hipotecarios; y dado que las entidades ya han mostrado su escasa predisposición a devolver las cantidades voluntariamente; se auguran miles de demandas por la vía civil que deberán ser resueltas por los Juzgados y Tribunales, con la consiguiente demora temporal e incremento de gastos para los afectados.

Además, señalar que las entidades bancarias sostienen, sin embargo, que la obligación de que sean ellas las que abonen el impuesto es solo a partir de ahora y que la sentencia no tiene efecto retroactivo porque ellas han cumplido siempre con la normativa tributaria vigente encada momento y que, en todo caso, debe ser la Hacienda Pública la que devuelva el dinero abonado por los hipotecados.

Y por si el "revuelo"; era pequeño, el 19 de Octubre, apenas tres días después de dictarse la Sentencia, el Presidente de la Sala 3ª del tribunal Supremo, el Magistrado D. Luis María Díez-Picazo Giménez, ha tomado una decisión que transcribimos en su integridad:



"Dado que la sentencia nº 1505/2018 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, relativa al sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, supone un giro radical en el criterio jurisprudencial hasta ahora sustentado y habida cuenta, asimismo, de su enorme repercusión económica y social, el Presidente de la Sala ha acordado, con carácter urgente:

Primero.- Dejar sin efecto todos los señalamientos sobre recursos de casación pendientes con un objeto similar.

Segundo.- Avocar al Pleno de la Sala el conocimiento de alguno de dichos recursos pendientes, a fin de decidir si dicho giro jurisprudencial debe ser o no confirmado.

Madrid, 19 de octubre de 2018

Luis María Díez-Picazo Giménez.



Esta decisión del Presidente del Supremo, cuando menos sorprendente, por la premura y por el momento en que se adopta, ha añadido "pimienta" a la polémica, porque ha

suscitado muchas dudas respecto a qué va a pasar ahora.



Por tratar de arrojar un poco de luz diremos que, jurídicamente, la Sentencia de la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo es firme de pleno derecho. Ahora bien, la decisión del Presidente de la Sala pretende, con el fin de unificar la jurisprudencia del Tribunal en esta materia y evitar que las distintas Secciones puedan dictar sentencias contradictorias, que algunos de los recursos de contenido similar que queden pendientes sean resuletos por el Pleno de la Sala, es decir, por los 33 Magistrados que la componen, de modo que el criterio adoptado sea uniforme y para todas las Secciones.

Sin embargo, aunque la decisión del Presidente de la Sala pretenda que la jurisprudencia sobre esta cuestión sea uniforme, la forma y el momento en que se ha adoptado no despeja las dudas suscitadas respecto a si finalmente el Alto Tribunal enmendará la plana a la Sección que ha dictado la Sentencia y modificará el criterio; pues esta posibilidad es la que sobrevuela en la opinión pública desde que se conoció el comunicado del Presidente de la Sala que hemos transcrito.

## En resumen...

Como puede verse, la polémica está servida y desde [Supercontable.com](http://Supercontable.com) prometemos seguir manteniéndoles informados con la evolución de esta cuestión y las consecuencias que se deriven de la decisión que finalmente adopte el Tribunal Supremo al respecto.



## ARTÍCULOS

### El procedimiento de devolución de ingresos indebidos en materia tributaria

A raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Octubre de 2018, relativa al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, y que puede consultar en el apartado de jurisprudencia, se ha comenzado a hablar del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en materia de tributos.

En este artículo vamos a explicar a nuestros usuarios y suscriptores, de forma breve, en qué consiste, en líneas generales, este procedimiento y cuáles son su trámites principales.

## Inicio

El contribuyente puede solicitar el inicio de un procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos conforme al Art. 221 LGT. Dicho procedimiento se regula en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en sus artículos 15 a 20.

Supuestos:

1. Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
2. Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
3. Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de la Ley, que se refiere a los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública.
4. Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

El derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse en el procedimiento anteriormente descrito o:

- En un procedimiento especial de revisión.

- Resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.
- En un procedimiento de aplicación de tributos.
- En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.
- Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

La solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver y contendrá los siguientes datos:

- Justificación del ingreso indebido.
- Documentos que acrediten el derecho a la devolución, así como cuantos elementos de prueba considere oportunos a tal efecto.
- Los justificantes de ingreso podrán sustituirse por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso realizado, entre ellos, la fecha y el lugar del ingreso y su importe.
- Medio elegido para hacer efectiva la devolución: transferencia (indicando la cuenta corriente) o cheque cruzado o nominativo.
- En su caso solicitud de compensación.

## Tramitación

Conforme al Art. 18 RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en la tramitación del expediente, el órgano competente de la Administración tributaria comprobará las circunstancias que, en su caso, determinen el derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, así como la titularidad del derecho y la cuantía de la devolución.

Para ello, el órgano competente para la tramitación podrá solicitar los informes que considere necesarios.

## Recuerde que...

Asimismo, con carácter previo a dictar la resolución, la Administración tributaria deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios.

No obstante, se podrá prescindir de dicho trámite cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que las realizadas por el obligado tributario o cuando la cuantía propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora.

Finalizadas las actuaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

## Alegaciones

Establece el Art. 18 RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, que, con carácter previo a dictar la resolución, la Administración tributaria deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios.

Por tanto, si la Administración concede al contribuyente el mencionado trámite, éste puede efectuar escrito de alegaciones respecto a las circunstancias que determinen el derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, y sobre la titularidad del derecho y la cuantía de la devolución.

También se pueden valorar en las alegaciones los informes que, en su caso, haya solicitado la Administración.

Al escrito de alegaciones se acompañarán los documentos y justificantes que se estimen necesarios para acreditar el derecho a la devolución.

# Resolución



El Art. 19 RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, señala que, el órgano competente para resolver dictará una resolución motivada en la que, si procede, se acordará el derecho a la devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución.

## Es importante saber que...

En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado la resolución expresa.

## Recurrir la resolución

La resolución, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, deberá dictarse y notificarse, de forma expresa, el plazo máximo de seis meses y, si no se hiciera, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo.

La resolución que se dicte, en caso de no ser favorable a los intereses del contribuyente, será susceptible de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, tal y como señala el apartado 6 del Art. 221 Ley 58/2003.

## Ejecutar la devolución del ingreso indebido

Reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el Art. 15 RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, o cuando por Ley se declare la condonación de una deuda o sanción, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución.

Se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la autoliquidación tributaria, comunicación de datos o en la solicitud correspondiente, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado.

## Tenga en cuenta que...

Una vez reconocido el derecho a la devolución, puede solicitarla el obligado o dictarse de oficio aplicando el Reglamento General de Recaudación.

Lo previsto en este procedimiento se aplicará supletoriamente a las devoluciones de cantidades que constituyan ingresos de naturaleza pública, distintos de los tributos (Disposición Adicional 8ª del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria).



## CONSULTAS FRECUENTES

## ¿Cómo se contabilizan los pagos delegados de la Seguridad Social?

Cuando un trabajador se encuentra en situación de incapacidad temporal (IT) la prestación correspondiente corre a cargo de la Seguridad Social pero en realidad es la empresa quien la abona al trabajador para después deducírsela en la siguiente liquidación de seguros sociales, en lo que se conoce como [pago delegado](#).

Este hecho puede dar lugar a cotizaciones "negativas" en el resumen de nóminas, lo que genera confusión a la hora de proceder al registro contable del pago de las nóminas y de la liquidación de cotizaciones. Sin embargo, no se trata ni de un ingreso ni de un gasto negativo, sólo es consecuencia de la compensación entre las cotizaciones sociales y [el importe del pago delegado](#).

En este sentido debemos tener cuidado para no desvirtuar la información reflejada en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Así, el asiento contable vendría dado de la siguiente forma:

| Registro Contable - Libro Diario                      | Debe Haber |
|---|------------|
| (640) Sueldos y Salarios                              | XXX        |
| (642) Seguridad Social a cargo de la empresa          | XXX        |
| (649) Otros gastos sociales                           | XXX        |
| (471) Organismos de la Seguridad Social, deudores     | XXX        |
| a (4751) H.P., acreedor retención sobre Sueldo        | XXX        |
| a (476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores | XXX        |
| a (465) Remuneraciones pendientes de pago             | XXX        |

En la cuenta 640 incluiremos el sueldo del trabajador sin incluir el pago delegado de la prestación ni el subsidio de incapacidad temporal a cargo de la empresa (que de proceder registraremos en la cuenta 649). En la cuenta 642 seguiremos registrando las cotizaciones sociales a cargo de la empresa (cuota patronal) mientras que en la cuenta 476 incluiremos tanto las correspondientes a la empresa como las que estén a cargo del trabajador (cuota obrera). Por su parte, el pago delegado se contabilizará en la cuenta 471, que al realizar la liquidación de las cotizaciones sociales se deducirá del importe a pagar:

| Registro Contable - Libro Diario                    | Debe Haber |
|---|------------|
| (476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores | XXX        |
| a (471) Organismos de la Seguridad Social, deudores | XXX        |

Si el importe de la cuenta 471 es superior al de la cuenta 476, dependiendo de la forma de actuar de la mutua, tocará esperar a la siguiente liquidación para terminar de compensarlo, como ocurre con los [cursos de formación bonificados en los seguros sociales](#), o cancelarla cuando recibamos el reembolso en la cuenta corriente.

## Recuerde que...

En los supuestos de Enfermedad común o accidente no laboral, salvo mejora por convenio, los tres primeros días no se devenga salario alguno, mientras que el abono del subsidio entre los días 4º a 15º, ambos inclusive, se atribuye al empresario. A partir del día 16º de baja, la responsabilidad del abono incumbe al INSS, ISM o a la Mutua aun cuando se proceda al pago delegado por el mismo empresario.

En los supuestos de Accidente de trabajo o enfermedad profesional, la responsabilidad del abono incumbe íntegramente al INSS, ISM o a la Mutua, aunque se lleve a cabo mediante pago delegado.



## CONSULTAS FRECUENTES

## Si liquido mi sociedad, ¿he de comunicar la baja a la AEAT antes o después de inscribir la baja en el Registro Mercantil?

En los últimos años han sido muchas las empresas que han terminado siendo "cerradas" por distintas causas; no ha sido un proceso homogéneo pues hemos asistido a situaciones casi perennes de inactividad que finalmente han desembocado en la liquidación de sociedades, hemos presenciado un incremento importante de procedimientos concursales que han terminado con la vida de muchas entidades, etc.; pero en todos los casos de extinción de sociedades resulta obligatoria la comunicación de baja de éstas a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para evitar consecuencias no deseadas.

Gráficamente podríamos resumir el proceso que contesta a la cuestión planteada, de la siguiente forma:

### Esquema-liquidacion

Como podemos observar en la representación gráfica, la comunicación de baja a la AEAT será posterior a la inscripción de la extinción en el Registro Mercantil.

Así, las principales comunicaciones que habríamos de realizar a la AEAT caso de extinción de la entidad serían:

## BAJA EN EL CENSO DE EMPRESARIOS (MOD.036/037)

En el plazo de UN MES desde la inscripción de la extinción en el Registro Mercantil habrá de solicitarse a la Agencia Tributaria baja de la entidad del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. Así habrá de marcar la *casilla 150* del modelo 036 "*Baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores*" y en la *casilla 151* marcar la opción "*Disolución y liquidación*" justificando la causa de la baja; al tiempo habremos de marcar la fecha efectiva de la baja que coincidirá con la inscripción en el Registro Mercantil.

### pag\_mod036

Las entidades mercantiles tendrán la obligación de realizar esta formalidad de forma electrónica a través de la SEDE electrónica de la AEAT acompañando a la propia solicitud (Modelo 036):

### Modelo\_036

- Escritura pública que acredite la extinción.
- Certificación de la cancelación definitiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil Provincial.

## BAJA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (MOD.840)

Este trámite solamente tendrán que realizarlo los contribuyentes con obligación de tributar por este impuesto, es decir, que no estén exentos; debiendo realizarse en el plazo de UN MES desde el día en que cesa la actividad.

En este sentido, no tendrán que solicitar la baja al estar exentos de tributación:

### Modelo\_0840

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.
- Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de

la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

- Empresarios individuales.

Las entidades mercantiles tendrán la obligación de realizar esta formalidad de forma electrónica a través de la SEDE electrónica de la AEAT en el Modelo 840; ahora bien, cuando la gestión censal del impuesto esté delegada en alguna entidad local, las declaraciones se presentarán en la entidad que tiene delegada dicha gestión, de acuerdo al modelo que la propia entidad tenga aprobado "para estos menesteres".

---

© RCR Proyectos de Software

Tlf.: 967 60 50 50

Fax: 967 60 40 40

E-mail: [asistencia@supercontable.com](mailto:asistencia@supercontable.com)