



Sage Despachos Connected

Automatiza procesos y cumple con la Administración.

iMe interesa!

Boletín semanal

Boletín nº46 05/12/2023

NOTICIAS

Estas son las multas de Hacienda a los propietarios de vivienda en alquiler que no declaran

El hecho de que el casero no declare el alquiler que cobra al inquilino conlleva multas y no poder disfrutar de deducciones fiscales.

Hacienda frena el ritmo de ingresos por IRPF y Sociedades por la bajada del empleo y los beneficios.

Pese a la ralentización, logra récord de ingresos con 235.000 millones, 5% más. El impuesto al plástico cumple ya la previsión de recaudación...

El Supremo fija que los periodos de ERTE por Covid no computan para una nueva prestación por paro

www.elespanol.com 04/12/2023

Hacienda permite deducir en el IRPF las pérdidas por estafas a través del móvil.

eleconomista.es 01/12/2023

FORMACIÓN

Cómo retribuir a los socios.

Seminario práctico, que trata las cuestiones más problemáticas para retribuir a los socios, ya sean administradores, trabajadores o sólo

COMENTARIOS

El TEAC cambia de criterio y permite rectificar una liquidación de IVA para deducir cuotas no incluidas.

capitalistas.

JURISPRUDENCIA

No cabe realizar derivaciones de responsabilidad genéricas basadas en el mero hecho de ser miembro del órgano de administración

Sentencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, de 24 de Octubre de 2023. La derivación de responsabilidad no constituye una suerte de responsabilidad objetiva.

NOVEDADES LEGISLATIVAS

MINISTERIO DE TRABAJO Y ECONOMÍA SOCIAL - Fondo de Garantía Salarial (BOE nº 286 de 30/11/2023)

Resolución de 14 de septiembre de 2023, de la Secretaría General del Fondo de Garantía Salarial, que modifica el modelo de solicitud de prestaciones...

CONSULTAS TRIBUTARIAS

Deducibilidad en IRPF e IVA de gastos por compra de turismo de alta gama para visitar clientes dando la mejor imagen posible.

Consulta DGT V2912-23. Adquiere vehículo de alta gama para visitar clientes y realizar gestiones de tal manera que la imagen de la empresa se la mejor

Como en otras ocasiones han podido comprobar nuestros lectores, el TEAC se ha visto obligado a cambiar un criterio que venía manteniendo hace mucho...

ARTÍCULOS

Obligados a presentar el modelo 840 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

En el mes de diciembre debes prestar atención a la obligación de presentar el modelo 840 para las altas, modificaciones y bajas en el IAE.

CONSULTAS FRECUENTES

¿Cuáles son los cambios en la cotización de autónomos para 2024?

Se acerca el inicio de un nuevo año 2024 que se prevé cargado de novedades trascendentales para entender la cotización de los trabajadores por cuenta propia...

FORMULARIOS

Solicitud de devolución de ingresos indebidos por error en el modelo 303 de IVA.

Formulario de solicitud de rectificación del modelo 303 de autoliquidación del IVA que implica petición de devolución de ingresos indebidos.

AGENDA

Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

La mejor **AYUDA** para el **Asesor y el Contable**: contrata nuestro **SERVICIO PYME**



Todo lo que necesitas
en un mismo sitio
POR MENOS DINERO

- Manuales
- Contratos
- Jurisprudencia
- Legislación
- Formación
- Herramientas de Cálculo...
- Formularios
- Casos Prácticos

PRUÉBALO
1 MES GRATIS

Prueba YA la mejor ayuda para el **Asesor y el Contable** por sólo **27€ + IVA**

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº46 05/12/2023

Deducibilidad en IRPF e IVA de gastos por compra de turismo de alta gama para visitar clientes dando la mejor imagen posible.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante desarrolla una actividad económica de construcción y se está planteando adquirir un vehículo turismo de alta gama para visitar clientes y realizar gestiones de tal manera de la imagen de la empresa sea la mejor

posible. Además dispone de otro vehículo adicional y furgonetas para el transporte de los materiales.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Deducibilidad en el IVA e IRPF de los gastos asociados a la adquisición del citado vehículo.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- En relación con el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas que soportará el consultante, el artículo 92, apartado uno, número 1º, dispone que *"los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones: las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto."*

Por otra parte, el artículo 93.Cuatro de la Ley del Impuesto dispone que:

"Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades."

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece que:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)".

En el presente supuesto, el consultante afirma su intención de afectar el vehículo a que se refiere la consulta a su actividad empresarial o profesional. Ésta es una cuestión de hecho que deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, cuya carga incumbe al mismo de acuerdo con lo señalado en esto en materia de prueba en la Sección 2º del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE del 18), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, además de lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.^a Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.^a, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.*
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.*
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.*
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.*
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.*
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.*

3.^a Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se

haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.^a El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.^a A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.”.

Asimismo, el artículo 108 de la Ley 37/1992 establece que “a los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.”.

Y añade, en su apartado dos, para delimitar el concepto de bienes de inversión que “no tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º. Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

(...)

5º. Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros)”.

Por tanto, conforme a lo dispuesto previamente, sólo serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios, que se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, excepto en el supuesto de que se trate de bienes de inversión cuya afectación parcial permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95, apartado Tres de la Ley 37/1992, así como, cuando se trate de cuotas soportadas en gastos relacionados con inmuebles afectos parcialmente a la actividad empresarial o profesional, que podrán ser objeto de deducción de forma proporcional a su utilización en la actividad empresarial o profesional.

En cualquier caso, tratándose de vehículos automóviles de turismo, una vez acreditado que se encuentran, al menos, parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional de sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en el 93.Cuatro anteriormente citado, se presumirá que el grado de afectación es del 50 por ciento, salvo que se trate de alguno de los vehículos incluidos en la lista tasada que se relaciona al final de la regla 2ª del apartado Tres del artículo 95.

*En el supuesto consultado, por tanto, estamos ante el supuesto general que presume un grado de afectación de los vehículos del 50 por ciento, una vez acreditada su afectación a la actividad empresarial. No obstante, esta presunción, **el consultante podrá acreditar un grado de utilización distinto, superior o inferior, a este 50 por ciento.***

En este sentido, **sólo los vehículos que tengan la consideración de vehículos mixtos** de acuerdo con la legislación sobre Tráfico y Circulación de Vehículos y que se destinen efectivamente al transporte de mercancías, en los términos que se indican a continuación, **podrán beneficiarse de la presunción de la afectación total al desarrollo de la actividad.** A tales efectos, es criterio de esta Dirección General recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 7 de noviembre de 2014, con número de referencia V3057-14, que por transporte de mercancías debe entenderse el transporte de bienes objeto de comercio (“genero vendible”, “cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta”, “cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación”).

*Por otra parte, en relación a los vehículos utilizados en los **desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales**, la sentencia del Tribunal Supremo, TS 2986/2018, de 19 de julio de 2018, recurso 4069/2017, ha dictaminado que la letra e) del artículo 95.Tres, regla 2ª, de la Ley 37/1992 no exige que los representantes o agentes comerciales a que se refiere actúen necesariamente como personal autónomo, pues ha de acudirse a una interpretación teleológica, que tenga en cuenta que el propósito del legislador ha sido aceptar la presunción de una afectación del cien por cien en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación por entender que los mismos tienen un carácter permanente; la necesidad de esos desplazamientos permanentes en las tareas comerciales o de representación se plantea por igual con independencia de que las mismas sean realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena de una entidad mercantil.*

En cuanto al modo de acreditar este grado de afectación por el consultante, además de lo previsto en la ya citada Ley General Tributaria, deberá tenerse en cuenta que a estos efectos será válido cualquier medio admitido en Derecho, pero no será prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el propio sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial, sin perjuicio de que esta anotación sea otra condición necesaria para poder ejercitar el derecho a la deducción.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo objeto de la consulta, deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial de la consultante, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el referido Capítulo I del Título VIII de la mencionada Ley del Impuesto, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1º, por la

que el consultante deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien realice la entrega o le preste el servicio.

Segundo.- Por otra parte, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios (combustible, revisiones, reparaciones, peajes, etc.) directamente relacionados con bienes de inversión (vehículos), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el Asunto C-415/98, ha declarado que la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

De lo anterior, cabe concluir que los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad.

Por consiguiente, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de combustible o por las reparaciones o revisiones a que se someta un vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo. En este sentido, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 37/1992 anteriormente transcrito, y en especial sus apartados uno y tres, se puede concluir señalando que, en particular, las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse

previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad.

En cualquier caso, la afectación del combustible y el resto de bienes y servicios empleados en el vehículo a la actividad empresarial o profesional deberá ser probada por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

2.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La deducción de cualquier gasto (incluidas las amortizaciones) relativo al uso de un vehículo turismo de alta gama en una actividad económica exige que éste tuviese la consideración de elemento patrimonial afecto a la actividad económica desarrollada por el consultante.

En el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), se establecen los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, disponiendo:

“1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. *Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo “jeep”.”.

De acuerdo con lo dispuesto anteriormente, **para la deducción de los gastos derivados de la adquisición (el gasto se deducirá a través de las amortizaciones), mantenimiento o utilización de un vehículo se exige** que éste tenga la consideración de elemento patrimonial afecto a la actividad, lo cual supone que, estando **registrado en los**

libros o registros obligatorios, sea utilizado de forma exclusiva en dicha actividad, dado que la actividad desarrollada no se encuentra entre las excepciones previstas en el apartado 4.

Esta afectación exclusiva a la actividad económica que se exige para determinados vehículos, a los efectos de la deducción de los gastos asociados a su utilización en las actividades económicas desarrolladas, podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre), no pudiendo de antemano establecerse cuáles son los medios de prueba que inexcusablemente acreditaran la utilización exclusiva del vehículo en la actividad profesional desarrollada, aunque también procede precisar que la titularidad de otro vehículo no acredita esta utilización exclusiva.

La competencia para la comprobación y la valoración de los medios de prueba aportados como justificación de dicha afectación exclusiva no corresponde a este Centro Directivo, sino que corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

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.

Inversión del Sujeto Pasivo en transmisión de parcela en curso de urbanización con afección a cargas urbanísticas.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una entidad mercantil que va a adquirir de otra entidad mercantil una parcela en curso de urbanización por la que va a satisfacer primero una opción de compra del 30 por ciento del precio total, que será descontado posteriormente al realizar la adquisición final de la misma. Al tiempo de realizarse la referida transmisión de la parcela se encontrará vigente la afección registral de la misma al cumplimiento de las cargas urbanísticas, pudiendo encontrarse el transmitente al corriente del pago de todas las derramas urbanísticas o no.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si a la futura transmisión le resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 4, apartado uno 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”*

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que *“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.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en toant los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, 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.*

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la constitución de la opción de compra, debe señalarse que el artículo 8, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que:

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

(...).”.

Por su parte, el artículo 11.Uno de la referida Ley dispone que:

“A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.

En estos términos, según doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de enero de 2018, número V0061-18, la concesión por un empresario o profesional de una opción de compra sobre un bien inmueble afecto a su actividad empresarial o profesional es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo anteriormente transcrito, se considerará prestación de servicios, por cuanto la concesión de dicha opción no supone la transmisión del poder de disposición

sobre el inmueble objeto de la opción y no se trata de una entrega de bienes, sino de la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarla llegado el momento.

No obstante lo anterior, puede conceptuarse como entrega de bienes la concesión de una opción de compra si el beneficiario se compromete formalmente al ejercicio de la misma, en cuyo caso, más que ante una verdadera opción de compra, se está ante un contrato de promesa bilateral de compraventa. En estas circunstancias, serían de aplicación todas las normas previstas para las entregas de bienes inmuebles por la normativa reguladora del Impuesto (exenciones, devengo, etc.).

La concesión de una opción de compra sobre un bien inmueble y la transmisión posterior, en su caso, de dicho bien inmueble son dos operaciones distintas. Por un lado, se suscribe un derecho de opción de compra a cambio de un precio y por otro se producirá, en su caso, la compraventa, también por un precio determinado.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta y sin otros medios de prueba disponibles, no parece deducirse que se trate de un contrato de compraventa futura sino de un contrato de opción de compra. Asimismo, de los términos expuestos tampoco puede deducirse que la opción tenga carácter vinculante ni que, por tanto, el beneficiario se comprometa a ejercitarla al tiempo de suscribirla.

En estas circunstancias, **su concesión constituiría una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que se encontraría sujeta al mismo y que tributaría al tipo impositivo general del 21 por ciento.**

3.- Por otra parte, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, en caso de que se produjese el ejercicio de la opción de compra, las cantidades satisfechas en concepto de derecho de opción de compra pasarían a considerarse como parte del precio total acordado, descontándose del mismo.

En este sentido, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 9 de julio de 2019, número V1737-19, debe tenerse en cuenta que el artículo 78, apartado tres, ordinal 2º, de la Ley del Impuesto establece que no se incluirán en la base imponible del mismo:

“2º. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.”.

Por otra parte, el artículo 80 de la establece que:

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

1º. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

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

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

(...).”.

En este sentido, será necesario determinar si la aplicación del importe satisfecho en concepto de derecho de opción de compra, en caso de ejercitarse dicha opción, constituye un supuesto de modificación de la base imponible que determina la rectificación del Impuesto inicialmente repercutido con ocasión de su percepción o, por el contrario, debe ser considerado un descuento de la base imponible de la entrega del inmueble, concedido con carácter previo o simultáneo a la misma.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que, en todo caso, las cantidades abonadas en concepto de opción de compra habrán constituido la contraprestación de prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido durante la vigencia del contrato de opción de compra, mientras que esta no se haya ejercitado. La naturaleza de estas operaciones no puede quedar condicionada al hecho de que su importe pueda o no descontarse del precio final del inmueble que se va a entregar.

En efecto, cuando el importe satisfecho por la opción de compra se descuenta del precio de la entrega del inmueble, parece que no puede considerarse que las prestaciones de servicios que constituyeron la constitución del derecho de opción de compra y la cesión del inmueble deban ser objeto de resolución porque dichas operaciones pasen a transformarse en pagos a cuenta de una operación independiente, pero con la que guardan relación. Esto es, la entrega futura del inmueble en el supuesto de que se ejercite la opción.

Debe, por tanto, señalarse que estas operaciones constituyen prestaciones de servicios sustantivas e independientes de la entrega del inmueble y que, por tanto, no deben ser objeto de rectificación en el caso de que se ejecute la opción.

En consecuencia, no resultará procedente la modificación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido originariamente devengadas en la constitución del derecho de opción de compra objeto de consulta.

4.- Por otra parte, en relación con la entrega del inmueble objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

(...).”

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En cada uno de los supuestos señalados la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que *“el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.*

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).”.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que **solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.**

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la contestación vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que *“un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.*

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiendo igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”.

*Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, **no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención** prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.*

*En otro caso, esto es, **si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado**, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, **no estará exenta del citado tributo.***

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, **estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido** cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

3º Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, en la medida en que la parcela objeto de consulta, según manifiesta la entidad consultante, se encuentra en curso de urbanización su entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y tributará al tipo general del 21 por ciento.

5.- Por otra parte, en relación con el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la transmisión de la parcela objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 84 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

(...).”

A estos efectos, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 8 de agosto de 2018, número V2315-18, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre), relativo a los deberes vinculados a la promoción de las actuaciones de transformación urbanística y a las actuaciones edificatorias, y en cuyo apartado seis establece lo siguiente:

“6. Los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes de los apartados anteriores. Estos deberes se presumen cumplidos con la recepción por la Administración competente de las obras de urbanización o de rehabilitación y regeneración o renovación urbanas correspondientes, o en su defecto, al término del plazo en que debiera haberse producido la recepción desde su solicitud acompañada de certificación expedida por la dirección técnica de las obras, sin perjuicio de las obligaciones que puedan derivarse de la liquidación de las cuentas definitivas de la actuación.”

Por consiguiente, la legislación del suelo contempla la afección de los terrenos sujetos a una actuación urbanizadora al cumplimiento de los deberes legales de urbanización que incumben a los promotores. En el mismo sentido se pronuncia el apartado 3 del artículo 16 del referido texto refundido según el cual:

“3. Cuando el suelo en situación rural esté sometido al régimen de una actuación de transformación urbanística, el propietario deberá asumir, como carga real, la participación en los deberes legales de la promoción de la actuación, en un régimen de equitativa distribución de beneficios y cargas, así como permitir ocupar los bienes necesarios para la realización de las obras, en su caso, al responsable de ejecutar la actuación, en los términos de la legislación sobre ordenación territorial y urbanística.”.

Por su parte, el artículo 126 del Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto (RGU, en adelante), preceptúa en su apartado primero que *“las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago del saldo de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación aprobado que a cada una se le asigne.”.*

En virtud de lo anterior, se establece una afección real de los terrenos incluidos en determinados ámbitos de actuación urbanística al cumplimiento de los deberes derivados de dichas actuaciones de transformación urbanística y, entre otros, al pago de los gastos de urbanización. Se trata, por tanto, de una afección urbanística que se configura como una garantía real y cuya inscripción registral se prevé en los artículos 19 y 20 de las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria, aprobadas por del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio.

Esta misma postura ha sido mantenida por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 15 de julio de 2014. En particular, en el fundamento de derecho quinto de la citada sentencia, el Alto Tribunal establece lo siguiente:

“(...) 3. El carácter de garantía real de la obligación. Son de destacar los siguientes preceptos:

El art. 16.6 (actualmente apartado 2, del texto vigente) del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el RD 2/2008, establece: “los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes del apartado anterior.”.

También el artículo 126 del RGU dispone: *“las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago del saldo de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación aprobado que a cada una se le asigne (...) Esta afección será preferente a cualquier otra y a todas las hipotecas y cargas anteriores, excepto a los créditos a favor del Estado...”*; y el artículo 178 del mismo texto legal señala: *“las fincas resultantes del acuerdo definitivo de compensación quedarán gravadas, con carácter real, al pago de la cantidad que corresponda a cada finca, en el presupuesto previsto de los costes de urbanización del polígono o unidad de actuación a que se refiera, en su día al saldo definitivo de la cuenta de dichos costes.”*.

Por último, el Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, aprobado por el Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, reitera, en su artículo 19, lo siguiente *“quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar” “y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del Proyecto, con excepción del Estado...”*.

La Jurisprudencia se ha pronunciado sobre el carácter privilegiado y preferente de las cargas urbanísticas a favor de la Junta de Compensación. Así, entre otras, la muy expresiva de 9 de julio de 1990, Sala 3ª, sección 5ª cuando señala: *“por muchas que sean las hipotecas que recaigan sobre una parcela no afectan a la garantía de los costes de urbanización que le correspondan, ya que de acuerdo con el art. 126 del Reglamento de Gestión Urbanística al que se remite el 178 estos costes quedan asegurados con garantía real preferente o cualquier otro y a todas las hipotecas y cargas anteriores.”*

Tal privilegio supone una hipoteca legal tácita. Los artículos 158 y 159 de la Ley Hipotecaria, aprobado por el Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE de 27 de febrero), sólo consideran hipotecas legales las admitidas e inscritas

expresamente con tal carácter y el párrafo segundo del primer precepto citado añade: *“las personas a cuyo favor concede la Ley hipoteca legal no tendrán otro derecho que el de exigir la constitución de una hipoteca especial suficiente para la garantía de su derecho”* trámite que no suele seguirse, por la preferencia de cobro que tiene el titular del privilegio sobre el bien, y por suponer un gravamen real, que es una situación de sujeción en la que se encuentra el propietario sobre cuya cosa existe establecido un derecho real a favor de otro, en este caso la Junta de compensación.

La preferencia y afección real que hemos señalado tiene relación con el artículo 67.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, referido a la clase de asientos que debe hacerse constar en el Registro de la Propiedad, al disponer que se harán constar por "inscripción" los actos y acuerdos a que se refieren las letras a), b), g) y h) del apartado 1 del artículo 65 (que en su letra a) declara inscribibles *“los actos firmes de aprobación de los expedientes de ejecución de la ordenación urbanística en cuanto supongan la modificación de las fincas registrales afectadas por el instrumento de ordenación...”* y se harán constar por “nota marginal” los actos y acuerdos a que se refiere el artículo 65, que tendrán vigencia indefinida para dar a conocer la situación urbanística.

El Reglamento de Gestión Urbanística, en su artículo 126, apartado tercero, párrafo segundo, señala que la *“afección caducará y deberá ser cancelada a los dos años de haberse hecho constar el saldo de la liquidación definitiva, y si no constare, a los siete años de haberse extendido la nota de afección. La cancelación se practicará a instancia de parte interesada o de oficio al practicarse algún otro asiento o expedirse certificación relativa a la finca afectada.”*

A la vista de cuanto precede, cabe concluir que las obligaciones derivadas de los planes de ordenación urbanística, concretamente las derivadas de la urbanización de la unidad de actuación, son obligaciones de carácter real, que dan una preferencia de cobro sobre el bien afectado, por encima de cualquier otro derecho inscrito con anterioridad, por lo que cabe hablar, de conformidad con el artículo 90.1.1º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, de una hipoteca legal tácita, cuya constancia en el Registro de la Propiedad, sea mediante una inscripción de los planes

de equidistribución, sea mediante anotaciones marginales (actos a los que nos hemos referido), aunque no haya sido inscrita como tal hipoteca, da derecho a exigir a que se convierta de forma expresa con tal carácter (art. 158, párrafo segundo, de la Ley Hipotecaria). Sin embargo, ello no impide que ostente la condición de hipoteca legal tácita a efectos del reconocimiento del privilegio especial, pues en el apartado 2 del art. 90 de la Ley Concursal, se establece que, para que puedan ser clasificada con tal carácter, *“la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores.”*

Este Centro directivo en la ya referida contestación vinculante, número V3610-15, estableció, en relación con esta cuestión, lo siguiente:

“Sentado lo anterior, cabe concluir que a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización a que se refiere el escrito de consulta, en su caso, le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guión de la Ley 37/1992, siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guion segundo de la letra e) del referido artículo.”

Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la mencionada contestación vinculante número V1663-19, que hace referencia, a su vez, a la contestación vinculante de 13 de marzo de 2018, número V0664-18:

“Le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, esté vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes

urbanísticos en los términos anteriormente señalados y siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guion segundo de la letra e) del referido artículo de la Ley.

Por el contrario, no resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, si no está vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos por haber transcurrido el plazo de caducidad de 7 años previsto legalmente.

A estos efectos, deberá entenderse que los gastos de urbanización se han devengado y son exigibles siempre que se encuentre vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos expuestos anteriormente. En esas circunstancias, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cuando su transmisión se efectúe por empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de otro empresario o profesional.”.

Por lo tanto, en la medida en que, según manifiesta la entidad consultante, la afección registral de la parcela objeto de consulta a las cargas urbanísticas se encuentra vigente, a la transmisión de la misma le resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

6.- No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) se ha pronunciado recientemente sobre el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en este tercer guion de la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992 mediante resolución de 20 de septiembre de 2022 (RG 03131/2020), en la que reitera el criterio contenido en su resolución de 22 de enero de 2015 (RG 05195/2013), poniendo de manifiesto lo siguiente en sus Fundamentos Jurídicos:

«CUARTO.- (...)

La única controversia se centra en determinar si le resulta de aplicación a la operación sujeta y no exenta de IVA el artículo 84.Uno.2º e) LIVA, debiendo determinar si el reclamante (adquirente del inmueble) se considera sujeto pasivo del impuesto por la regla de inversión prevista en el mismo.

A estos efectos, y como ya señaló este Tribunal en su resolución de fecha 22 de enero de 2015, RG 5195/2013:

“(...) El precepto legal tiene su origen o es transcripción de lo dispuesto en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. El legislador comunitario, a través de este precepto, en concreto de su apartado primero, autoriza a los Estados miembros para que puedan disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las operaciones que se indican, entre las que figura (letra e) "la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía". Añade el apartado segundo que "cuando se haga uso de la ejecución de la posibilidad prevista en el apartado 1, los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes puedan aplicarse estas medidas".

(...)

Como condiciones que caracterizan el supuesto de inversión del sujeto pasivo en nuestra norma interna se encuentran, por tanto las siguientes: que ambas partes en el negocio jurídico sean empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto, actuando en su condición de tales; las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de entregas de bienes; el objeto de dichas entregas será un bien inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal; estas entregas deben tener una naturaleza distinta de las que se recogen en los dos primeros guiones del artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley reguladora del IVA; y, finalmente, estas entregas deben derivar de la ejecución de

la garantía constituida por los bienes inmuebles, aun cuando no obstante, se aplicará también en aquellos supuestos de entregas de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente del bien inmueble.

En definitiva, se engloban las siguientes entregas, de acuerdo con lo señalado en el precepto de nuestra norma interna: las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre el bien inmueble; las entregas de bienes inmuebles, afectados por la garantía, a cambio de la extinción total o parcial de la deuda (dación en pago de los inmuebles); y la entrega de los bienes inmuebles, afectados por la garantía, a cambio de la obligación de extinguir la referida deuda por el empresario o profesional destinatario de la operación que adquiere los inmuebles (adjudicación en pago de asunción de deudas).

(...)

Quede claro por ello que, en tanto el legislador nacional quiere ajustarse a los dictados del legislador comunitario, debe interpretarse nuestro precepto interno, como se ha apuntado, de acuerdo con la dicción del precepto de la Directiva 2006/112/CE antes indicado. En este sentido, cuando en la norma interna se establece el ámbito de aplicación de la regla de inversión debe tenerse en cuenta la premisa básica de la que parte el precepto comunitario, y también la norma interna en el primer inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión, en adecuación con la norma comunitaria, que no es otro que la ejecución de la garantía o lo que es lo mismo, que la entrega del bien sea causa de aquella. La extensión del ámbito que se efectúa en el precepto interno para aplicar el supuesto de inversión del sujeto pasivo a la transmisión del inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente, debe tener, como se acaba de apuntar, como premisa o elemento básico la ejecución de la garantía, como ejercicio de la acción y el procedimiento correspondiente que permita hacer valer la garantía, exigiéndose por quien tiene derecho a ello; dada la necesaria coordinación que debe existir entre la norma

interna y la comunitaria, o expresado en otros términos, dada la necesidad de interpretar los términos de la norma interna de acuerdo con la Directiva 2006/112/CE, ajustándose a los principios inherentes a la aplicación del Derecho comunitario.

De estas consideraciones se deriva la necesidad de comprobar en cada caso concreto si concurren las condiciones que se acaban de exponer. En tanto en cuanto se examinen los dos últimos supuestos a los que se extiende la regla de inversión en el precepto citado, deberá comprobarse si concurre la premisa o elemento básico al que hacemos referencia, a fin de evitar que, dada la interpretación no extensiva que debe efectuarse del supuesto de inversión del sujeto pasivo, se extienda la regla más allá de los términos que recogen tanto la Directiva comunitaria como nuestro precepto interno en el primer inciso del mismo, la entrega debe ser efectuada en ejecución de una garantía".

(...)

SEXTO.- (...) Queda claro de las estipulaciones contractuales que no nos encontramos ante un supuesto por el que se transmita el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada a favor del acreedor (dación en pago con extinción total o parcial de la deuda, aceptando el acreedor garantizado la entrega del bien inmueble para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida), en tanto el adquirente en el negocio jurídico que se examina es un tercero ajeno al préstamo hipotecario. Por tanto no cabe pronunciarse si concurren o no las condiciones para que resulte de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en una operación comprendida dentro de este supuesto.

En todo caso, el supuesto en el que podría englobarse la operación que se examina es el de la entrega de los bienes inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Sin embargo, a la vista

del clausulado de la escritura de compraventa analizada en el punto anterior, no consideramos que exista una entrega de los inmuebles subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

(...)

A lo anteriormente expuesto debe añadirse la necesidad de concurrir el elemento esencial implícito en el supuesto de inversión del sujeto pasivo que se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior: aun cuando pudiera considerarse este supuesto como una entrega por el propietario de un bien inmueble o de varios bienes inmuebles, que constituyen la garantía de préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar (parcialmente) dicho préstamo hipotecario (entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, mediante el pago de una contraprestación que se vincula necesariamente a dicha extinción), el caso que estamos examinando queda muy alejado del concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el primer inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión de la LIVA en relación con las previsiones contenidas en la Directiva comunitaria, así como con los principios que rigen la aplicación del derecho comunitario, en tanto en cuanto los supuestos que pueden englobarse en la regla de inversión del sujeto pasivo no pueden extenderse más allá de los términos recogidos por el precepto de la Directiva que regula esta materia, máxime cuando de la actuación administrativa en aplicación de la norma interna pueden ocasionarse perjuicios económicos para el obligado tributario.

(...)).

Por lo tanto, parece deducirse que el TEAC ha querido limitar los supuestos de aplicación del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion, de la Ley 37/1992, exigiendo como elemento esencial para la aplicación de cualquiera de los supuestos previstos en dicho precepto la existencia de una ejecución de garantía.

Es decir, en la medida en que el Tribunal parece configurar el “concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo”, se estarían excluyendo de su aplicación los otros supuestos recogidos en el referido precepto como son la transmisión de un inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada (dación en pago) o la transmisión con la obligación de extinguir la deuda por el adquirente (adjudicación en pago de asunción de deudas).

Esto supone un cambio de criterio respecto de la reiterada doctrina de esta Dirección General sobre esta materia contenida, entre otras, en la contestación vinculante de 24 de abril de 2013, número V1415-13, en la medida que el TEAC manifiesta que la actual redacción del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion, de la Ley 37/1992, a pesar de sus contrastados resultados en la lucha contra el fraude y de que no ha sido cuestionado por las autoridades comunitarias, es incompatible con la referida Directiva 2006/112/CE.

7.- No obstante en relación con la cuestión objeto de consulta, debe hacerse referencia a otra resolución posterior del propio TEAC, de 20 de octubre de 2022 (RG 2077/2020), en la que parece que el propio tribunal matiza y corrige lo señalado en el apartado anterior de esta contestación en relación con la transmisión de determinados inmuebles en los que si aprecia que se efectúan en ejecución de garantía.

En efecto, el TEAC analiza, entre otras cuestiones, la posible aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion de la Ley 37/1992 en la transmisión de un inmueble afecto

registralmente al pago de las cargas urbanísticas derivadas del correspondiente proyecto de urbanización.

A diferencia de la resolución previa, en esta más reciente el Tribunal ha acogido el criterio de esta Dirección General de Tributos en dicha materia, haciendo referencia, entre otras, a la contestación de 11 de septiembre de 2020, número 0022-20, y manifestando lo siguiente en sus Fundamentos Jurídicos:

«SEXTO.- Respecto a la mención a la inversión del sujeto pasivo del IVA en la factura expedida, el artículo 84 de la Ley del IVA, racione temporis, referido a los sujetos pasivos del impuesto determina lo siguiente:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...).

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- (...).

- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente."

La DGT en la contestación de 11 de septiembre de 2020, a la referida consulta 0022-20, procede a responder de la siguiente manera a esta misma cuestión:

"Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la mencionada consulta número V1663-19, que hace referencia, a su vez, a la contestación vinculante de 13 de marzo de 2018, número de consulta V0664-18:

"Le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, esté vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos anteriormente señalados y siempre que no estemos ante el supuesto previsto en el guion segundo de la letra e) del referido artículo de la Ley.

Por el contrario, no resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º, letra e) tercer guion de la Ley 37/1992, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, cuando al adquirente le corresponda su pago, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, si no está vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos por haber transcurrido el plazo de caducidad de 7 años previsto legalmente.

A estos efectos, deberá entenderse que los gastos de urbanización se han devengado y son exigibles siempre que se encuentre vigente la afección registral de las parcelas al cumplimiento de los deberes urbanísticos en los términos expuestos anteriormente. En esas circunstancias, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cuando su transmisión se efectúe por empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de otro empresario o profesional".

Por lo tanto, si la entrega de las parcelas objeto de consulta se va a producir una vez que la afección registral de las mismas al cumplimiento de los deberes urbanísticos ya se encuentra vigente registralmente, cumplido el resto de requisitos expuestos, resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992".

En consecuencia, conforme expone adecuadamente la DGT, y este Tribunal comparte, procede la inversión del sujeto pasivo ex lege el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA.

(...)».

*Por lo tanto, en esta resolución posterior, el TEAC manifiesta que, **para el caso de transmisión de inmuebles afectos al pago de las cargas urbanísticas**, en los términos expuestos, entre otras, en la referida contestación número 0022-20, **sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.***

Lo anterior viene a determinar que el TEAC señala que, para el caso de transmisión de un inmueble con existencia de cargas urbanísticas vigentes sobre el mismo, sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo objeto de controversia.

A estos efectos, es necesario destacar que, tal y como se desarrolla en la referida contestación número 0022-20 y en la sentencia de 15 de julio de 2014 del Tribunal Supremo, transcritas parcialmente en la propia resolución del Tribunal, las cargas urbanísticas tienen naturaleza de garantía real preferente, incluso respecto de otras hipotecas o cargas anteriores, lo que supone que dicho privilegio tiene la naturaleza de una hipoteca legal tácita.

Por lo tanto, teniendo las cargas urbanísticas, a estos efectos, una naturaleza jurídica análoga al de una hipoteca parece deducirse que este mismo tratamiento recogido en la resolución posterior del Tribunal debería darse a los supuestos de transmisión de inmuebles afectos a otras garantías reales, en general, y garantías hipotecarias, en particular.

*En consecuencia con lo expuesto, en relación con el supuesto objeto de consulta, este Centro directivo considera que **el supuesto de inversión del sujeto pasivo** previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992 **continuará resultando de aplicación, en todo caso, en las transmisiones de inmuebles afectos al pago de cargas urbanísticas, con independencia de la existencia de derramas pendientes de pago en el momento del devengo**, como sucede en el supuesto objeto de consulta, según manifiesta la entidad consultante, en los términos expuestos reiteradamente y recogidos, entre otras, en la referida contestación número 0022-20, o en las contestaciones vinculantes de 12 de enero y 15 de febrero de 2023, números V0210-23 y V0295-23, respectivamente, así como en la propia resolución del TEAC de 20 de octubre de 2022, transcrita anteriormente.*

8.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Calificador Inmobiliario", creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

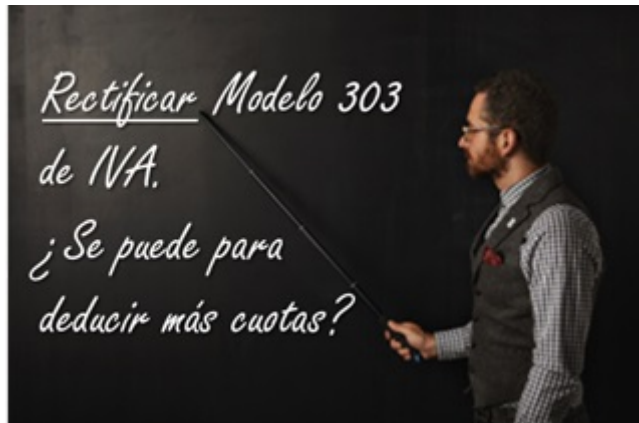
En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

9.- 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.

El TEAC cambia de criterio y permite rectificar una liquidación de IVA para deducir cuotas no incluidas.



Como en otras tantas ocasiones han podido comprobar nuestros lectores, el Tribunal Económico Administrativo Central **-TEAC-** se ha visto obligado a **cambiar un criterio** que venía manteniendo hace mucho tiempo, por ejemplo en las resoluciones de fecha 21 de enero de 2016 (RG 00-09637-2015) y de 20 de enero de 2022 (RG 00-01035-2019), para aplicar el criterio fijado por el Tribunal Supremo **-TS-** en sentencias de fecha 23 de febrero de 2023, recursos de casación números **6007/2021** y **6058/2021**, y de esta forma **permitir** a los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido **-IVA-** **rectificar una liquidación ya presentada para deducirse cuotas no incluidas**, en lugar de tener que esperar a la siguiente liquidación (siguiente **Modelo 303** trimestral o mensual) para compensarlas.

Es en la **Resolución 06065/2021**, de 24 de octubre de 2023, donde este Tribunal nos muestra su **cambio de criterio**, articulando la **posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas en un determinado mes o trimestre, rectificando al alza las mismas fuera del plazo de declaración establecido** a tal fin. Concretamente, el literal de su criterio establece:

(...) el ejercicio del derecho a **la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT**, toda vez que no reúne los elementos fundamentales para delimitar las opciones tributarias, pues no se concede por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes. En consecuencia, **no se puede impedir su ejercicio aunque sea de forma extemporánea**, siempre que se haga dentro del plazo previsto en el **artículo 99.3 de la Ley del IVA** (...)



En los casos dirimidos por el Alto Tribunal (**Recursos nº 6007/2021 y 6058/2021**), donde un conocidísimo (a nivel mundial) club de fútbol español pleitea con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria -**AEAT**-, se establece que **el sujeto pasivo puede elegir por deducir el montante total de las cuotas deducibles soportadas en el período de liquidación en que las haya soportado o en los sucesivos períodos**, con el límite de que no haya transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho, pero esa facultad o posibilidad, al igual que ocurría con la compensación de las bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades, **no es técnicamente una opción tributaria del artículo 119** Ley General Tributaria -**LGT**- porque cumple los requisitos para su consideración como tal, pues **ninguno de los preceptos relativos al derecho a la deducción está describiendo**

Recuerde que:

El derecho a la deducción no se pierde por no haberlo ejercitado en el período en que se ha soportado, pues se dispone del límite temporal de los cuatro años mencionados.

una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes (no se ejerce una opción sino un derecho). Por ello:

*(...) la presentación de las **autoliquidaciones complementarias (Modelo 303) modificando la deducción inicial de las cuotas de IVA soportadas, no pueda calificarse como opción tributaria, sino como ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado (...)***

Como bien saben nuestros lectores y todos los profesionales que trabajan en este ámbito, hasta que el Tribunal Supremo muestra su criterio en las referidas Sentencias, la Administración tributaria y el propio **TEAC** entendían la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituía una opción y, por tanto, en el caso de no haberlo ejercido, no era posible modificar la opción una vez vencido el plazo de presentación de las autoliquidaciones; de hecho, para estas situaciones la **AEAT instaba al contribuyente a practicar la deducción en las autoliquidaciones (Modelo 303)** correspondientes a periodos posteriores siempre con el límite del plazo de cuatro años desde la fecha en que nace el derecho a deducir.

Concluye el TS:

El contribuyente podía instar la rectificación de una autoliquidación complementaria presentada por si mismo.



Así, si usted desea modificar un Modelo 303 presentado para incluir cuotas de IVA soportado que había olvidado incluir o simplemente de las que ha tenido conocimiento posteriormente, **ya puede hacerlo** presentando un Modelo 303 complementario (si entiende resulta beneficioso para sus intereses) **y no es necesario que espere al siguiente mes o trimestre** para poder aplicar la deducción



Un límite más a los excesos de la Administración Tributaria: NO puede derivar la responsabilidad a los administradores societarios sin justificarlo.

La **derivación de responsabilidad** es, sin duda, uno de los mecanismos que más está usando la Administración Tributaria - y también la *Seguridad Social* - en los últimos años, como una forma de obtener el cobro de las deudas pendientes.

Su utilización se ha generalizado de tal manera que, en muchas ocasiones, la Administración se excede de los límites que definen esta figura legal e incurre en abusos.



Afortunadamente, unas veces el TEAC y otras los Tribunales de Justicia, van poniendo límites a estos excesos de la Administración.

En **Supercontable** hemos analizado **en qué consiste la derivación de responsabilidad por parte de la Administración Tributaria** (y también **de la Seguridad Social**); y, sobre todo, nos hemos hecho eco de las decisiones judiciales que ponen coto a los excesos de la Administración:

- **No se puede derivar la responsabilidad solidaria a un menor de edad.**
- El TS dice **cómo computar la prescripción en la derivación de responsabilidad tributaria en cadena.**
- Posibilidad de **derivar la responsabilidad a la persona física que represente a una entidad que sea Administrador de una sociedad deudora.**
- El TS determina que **para derivar responsabilidad al Administrador debe acreditarse la existencia de causa de disolución de la sociedad.**

En relación con los administradores societarios, que son quiénes más sufren la derivación de responsabilidad, hemos conocido una **Sentencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, de 24 de Octubre de 2023**, que vuelve a poner coto al proceder de la Administración Tributaria.

En este caso, la Agencia Tributaria acuerda derivar la deuda pendiente de un Club de Fútbol a sus administradores, al considerarlos responsables subsidiarios, conforme a los apartados a) y b) del **Artículo 43.1 de la**

Ley General Tributaria.

Sin embargo, los afectados, que eran miembros del Consejo de Administración de la entidad, alegan, entre otras cuestiones, que **la AEAT no ha determinado ni justificado cuál es la conducta concreta de los afectados que genera esa responsabilidad**. Sostienen, en definitiva, que se les ha derivado la responsabilidad de las deudas por el solo hecho de ser miembros del órgano de administración.

La **Sentencia de la Audiencia Nacional**, para resolver la cuestión, analiza la motivación que la AEAT realiza para derivar la responsabilidad a los miembros del consejo de administración.

Según la AEAT, los miembros del consejo de administración no supervisaron la actuación del Consejero Delegado; y ello supone, a juicio de la Administración, que deben responder frente a los acreedores (en este caso Hacienda) por esa falta de diligencia en el ejercicio del cargo, o por una culpa "in vigilando" respecto al Consejero Delegado de la entidad.



El Tribunal señala, en primer lugar, que **sí es posible derivar responsabilidad subsidiaria a los administradores a título de simple negligencia**, por no realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consentir el incumplimiento de quienes de ellos dependan o adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. Así lo ha determinado el Tribunal Supremo en su jurisprudencia: **SSTS de 13 de Enero y 7 de Marzo de 2023**, por ejemplo.

Pero ello no implica, ni se puede admitir, que se derive la responsabilidad por el solo hecho de ser miembro del órgano de administración. Es necesario que la Administración explique cuál es la conducta (u omisión) que ha motivado la imposibilidad del cobro de las deudas tributarias del deudor principal.

Y añade la **resolución** que, si no se hace así, se está convirtiendo la derivación de responsabilidad subsidiaria en una responsabilidad objetiva por el sólo hecho de ser miembro del órgano de administración.

Apunta la Sala:

*El Tribunal Supremo, con sentencias que ya se pueden considerar antiguas (de fecha 27 de junio de 2011 en el recurso de casación 4133/2008) ha vinculado esta forma de responsabilidad con justificar el cumplimiento de las funciones encomendadas en gestión y administración por lo que **no es posible admitir derivaciones de responsabilidad genéricas** basadas, exclusivamente, en el mero hecho de detentar el cargo de miembro del Consejo de Administración.*



En consecuencia, si la motivación o justificación que realiza la AEAT para derivar la responsabilidad a los miembros del órgano de administración es genérica y no determina las conductas llevadas a cabo por cada uno de los miembros del citado órgano de administración, debe anularse porque, como hemos señalado, **la derivación de**

responsabilidad no constituye una suerte de responsabilidad objetiva por la simple pertenencia al órgano de administración.

Esta **resolución** abre una vía más de defensa para aquellos administradores societarios que se vean en la tesitura de tener que enfrentarse a una derivación de responsabilidad. **Nuestra recomendación es revisar la motivación que realiza la Administración.**

Obligados a presentar el modelo 840 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Mateo Amando López, Departamento Fiscal de SuperContable.com - 01/12/2023



Una de las obligaciones fiscales que podemos tener en el mes de Diciembre es la necesidad de presentar el **modelo 840** para comunicar el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), pero ¿quiénes tienen que presentarlo?

El alta en el IAE está condicionada a su efectiva tributación, por lo que si estás exento no tienes que presentar el modelo 840. En este sentido, tres son las **exenciones** que debemos tener en cuenta a la hora de tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas:

- Las personas físicas.

- **Los que inicien el ejercicio de su actividad** en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición), que tengan **un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros** ([Aquí puedes ver qué se entiende por cifra de negocios a efectos del IAE](#)).

Por tanto, en primer lugar, todos los sujetos pasivos están exentos de IAE en los dos primeros años de inicio de la actividad económica, sin excepción, por lo que en cualquier caso no se tributa por este impuesto hasta el tercer año de actividad.

Pero además, tampoco tributan la totalidad de las personas físicas, esto es, los que desarrollen su actividad económica como trabajadores autónomos, ni las entidades con una cifra de negocios inferior al millón de euros, es decir, **los únicos contribuyentes efectivos del IAE son las sociedades y demás entidades con una cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros**.

Si superamos este límite de un millón de euros de cifra de negocios debemos presentar la declaración de alta ([modelo 840](#)) durante el mes de diciembre inmediato anterior al primer año en que se esté obligado al pago del impuesto.



En consecuencia, **de cara al 2024 debemos tener en cuenta nuestra cifra de negocios en el ejercicio 2022** (aún no conocemos la de 2023). Podemos verlo en la casilla 255 del último modelo 200 presentado.

Si la cifra de negocios es superior a un millón de euros tendremos que presentar ahora en diciembre de 2023 el modelo 840 y en el 2024 nos **tocará pagar el Impuesto sobre Actividades Económicas**.

La falta de presentación del modelo 840 o su presentación incorrecta puede conllevar **sanciones** por un importe igual o superior al **50% de la cuota a pagar** por el impuesto sobre actividades económicas, además de las regularizaciones correspondientes, de acuerdo con el **artículo 192** de la Ley General Tributaria.

Por último, otra circunstancia por la que presentar el modelo 840 también ahora en diciembre es **para darte de baja del IAE** si ya estabas dado de alta previamente, bien porque vas a dejar de realizar la actividad económica o porque, aun siguiendo con la actividad, tu cifra de negocios ha bajado del millón de euros.



*Con el **Asesor del IAE de SuperContable** conocerás en qué epígrafe se encuentra incluida la actividad que desarrollas, sabrás cómo cumplimentar el modelo 840 casilla a casilla y podrás calcular de forma automática la cuota a ingresar por el Impuesto sobre Actividades Económicas.*

Tributación y deducibilidad (implicaciones fiscales) de cestas, obsequios y cenas navideñas.



Comentario recurrente todos los años por estas fechas pero no por ello deja de ser **necesario refrescar a nuestros lectores** las implicaciones fiscales de los **"ágapes y prebendas"** navideños.

En nuestro país, en proporción directa a la situación económica de las empresas, tradicionalmente, una vez finalizado el *"puente"* que forman la festividad del Día de la Constitución y la Inmaculada Concepción, se da el **"banderazo de salida"** a las cenas de empresa, entregas de cestas navideñas a trabajadores, obsequios o *"detalles"* con clientes y trabajadores, etc., surgiendo periódicamente las mismas preguntas, **¿puede la empresa deducirse estos gastos en el Impuesto sobre Sociedades? ¿y el IVA?, y los trabajadores o perceptores, ¿han de tributar por estos "detalles" u obsequios?.**

.A estos efectos, sería adecuado distinguir las implicaciones que en los distintos tributos pueden tener este tipo de regalos o celebraciones:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

Para conocer si las cenas de navidad que la empresa paga a sus empleados, las **cestas de navidad** que les entrega, los obsequios que se envían a clientes por estas fechas, son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, habríamos de ir a la Ley que lo regula (**Ley 27/2014 - LIS**), concretamente a su **artículo 15.e)**, donde se establece que **no serán deducibles los donativos y liberalidades**. Ahora bien, **no considera como liberalidad:**

*(...) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del **1 por ciento** del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo (...).*

Consecuentemente, podríamos distinguir:

- **Cenas y cestas de navidad.**- En la medida en que **formen parte de los usos y costumbres de la empresa para con su personal tendrán la consideración de gastos deducibles** en el IS, sin necesidad de que figure en el convenio colectivo o exista un pacto expreso a tal fin. Así la empresa, probando estas costumbres con facturas de años anteriores, fotografías en anuarios, memorandums, testimonios de los propios trabajadores, etc., tendrá medios de prueba admitidos a derecho para acreditar el uso y costumbre sin problemas; de ser el primer año en realizar esta actividad, no cabría esta acreditación y sería un riesgo a valorar por el empresario su imputación en la cuenta de explotación (*que mejor momento para crear el precedente que el año de constitución de la entidad*).



Recuerde que...

*Será **también** **gasto deducible**, en los términos señalados, **en el IRPF** si se trata de un empresario en la modalidad de estimación directa (normal o simplificada).*

- **Detalles o regalos con clientes.**- Estos obsequios o detalles navideños (entre ellos las **cestas de navidad**) serán, junto con el resto de atenciones a clientes o proveedores, deducibles con la **limitación** que hemos señalado del **1% de la cifra neta de negocios del ejercicio**. Aquí también habríamos de incluir las *"cenas navideñas con clientes y proveedores"* abonadas por nuestra empresa, siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos en términos de inscripción contable, devengo, correlación entre ingresos y gastos y justificación documental (*Consulta DGT V1905-15*). En los casos en que los regalos tengan como destinatario un cliente concreto, **aconsejamos la personalización de las facturas** de compra como otro **medio para acreditar la correlación de ingresos y gastos**.



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

El fundamento a las respuestas aquí buscadas, hemos de encontrarlo en el **artículo 96**.Uno de la **Ley 37/1992** del IVA (LIVA) cuando establece la **NO deducción, en ninguna proporción**:

*(...) de las **cuotas soportadas** como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios destinados a **atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas** (...).*

Por otro lado, recordar a nuestros lectores que, a este respecto ya realizamos un **tratamiento sobre la deducibilidad de las cuotas de IVA en obsequios a clientes**, que por su puesto tiene incidencia a estos efectos y que, junto con los propios criterios marcados por la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes (V3818-15, por ejemplo), nos hace concluir:

- **Cenas y cestas de navidad.-** Las cuotas de IVA en ellas soportadas **no serán deducibles** y por supuesto no habrá de repercutirse IVA si se trata de productos que no son comercializados por la empresa; sea su destino un trabajador de la empresa, un cliente o un proveedor.

- **Detalles o regalos con clientes.-** Distinguiríamos:

- **Productos no comercializados por la empresa.-** Las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de estos "*detalles*" no son deducibles, en ninguna medida ni cuantía, y en consecuencia su posterior entrega a título gratuito a los clientes **no estaría sujeta al IVA**.

- **Productos comercializados por la empresa.-** Las cuotas de IVA soportadas por la adquisición (o producción) de estos regalos son deducibles pero en consecuencia la posterior entrega de los mismos a título gratuito estaría sujeta al IVA en concepto de **autoconsumo**, salvo que se tratase de **muestras gratuitas**, que por su propia naturaleza y hasta unos límites establecidos en la normativa del Impuesto, no estarían sujetas al mismo (IVA).

Recuerde
que...

*Las muestras gratuitas y objetos publicitarios no deben superar los **200 Euros/año/destinatario** para no tener que repercutir IVA; estos últimos deberán llevar de forma visible el nombre del empresario.*

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

En el apartado dedicado al Impuesto sobre Sociedades ya hemos asimilado el tratamiento dado a este tipo de gastos en ambos tributos, si bien, consecuencia de estas "*prácticas navideñas*", en el IRPF se van a producir ("**o**

legalmente se deberían producir") determinadas implicaciones de carácter fiscal:

- **Cestas de navidad y obsequios a trabajadores.**- Desde una doble perspectiva:
 - Consideradas como una **retribución en especie para los trabajadores** en distintas consultas de la Dirección General de Tributos (V1292-18, V2982-17, etc.).
 - Obligarán a la **empresa** a realizar su **inclusión en la nómina** (entrando a formar parte del total devengado y de la base de cotización) de los trabajadores y **efectuar** el correspondiente **ingreso a cuenta** en el modelo 111 de la AEAT.



Finalizar comentando que, otra práctica habitual en nuestro país, la **entrega de billetes de lotería de navidad a empleados** deberá tener el mismo tratamiento establecido para las cestas de navidad (**retribución en especie**),..., al menos si queremos que tenga la consideración de gasto deducible para la empresa.

¿Cuáles son los cambios en la cotización de autónomos para 2024?



Se acerca el inicio de un **nuevo año 2024 que se prevé cargado de importantes novedades** para empresas y autónomos de nuestro país. Se podría decir que, en sentido estricto, el sistema de cotización por tramos para trabajadores autónomos fue una novedad incorporada a nuestro ordenamiento en 2023, pero 2024 se presenta como el ejercicio en el que se producirá la **consolidación y cristalización definitiva de aquellos cambios que regirán la cotización de los trabajadores por cuenta propia** en el futuro.

Uno de los más importantes es la desaparición de la opción transitoria habilitada para 2023 en la que los trabajadores autónomos podían elegir entre que se les aplicase la cuota del tramo correspondiente a sus rendimientos netos o seguir pagando sobre la base que tuvieran en enero de ese año, sin perjuicio de la posterior regularización que se produzca tras la declaración de la renta.

Se produce así la consolidación de un sistema progresivo en el que las bases mínimas y máximas de los **tramos inferiores disminuyen con respecto a las que correspondían en 2023, mientras que las de los tramos superiores se incrementan** respecto a este ejercicio que está próximo a finalizar.

<i>BASES DE COTIZACIÓN POR TRAMOS SEGÚN RENDIMIENTOS NETOS DE AUTÓNOMOS AÑO 2024</i>			
Tabla Reducida			
<i>Tramo</i>	<i>Rendimientos Netos Mensuales</i>	<i>Base Mínima</i>	<i>Base Máxima</i>
1	Menos de 670 euros	735,29 euros/mes	816,98 euros/mes
2	Desde 671 a 900 euros	816,99 euros/mes	900 euros/mes
3	Desde 901 a 1125,90 euros	872,55 euros/mes	1.166,70 euros/mes

Tabla General

Tramo	Rendimientos Netos Mensuales	Base Mínima	Base Máxima
1	Desde 1.125,91 a 1.300 euros	950,98 euros/mes	1.300 euros/mes
2	Desde 1.301 a 1.500 euros	960,78 euros/mes	1.500 euros/mes
3	Desde 1.501 a 1.700 euros	960,78 euros/mes	1.700 euros/mes
4	Desde 1.701 a 1.850 euros	1.045,75 euros/mes	1.850 euros/mes
5	Desde 1.851 a 2.030 euros	1.062,09 euros/mes	2.030 euros/mes
6	Desde 2.031 a 2.330 euros	1.078,43 euros/mes	2.330 euros/mes
7	Desde 2.331 a 2.760 euros	1.111,11 euros/mes	2.760 euros/mes
8	Desde 2.761 a 3.190 euros	1.176,47 euros/mes	3.190 euros/mes
9	Desde 3.191 a 3.620 euros	1.241,83 euros/mes	3.620 euros/mes
10	Desde 3.621 a 4.050 euros	1.307,19 euros/mes	4.050 euros/mes
11	Desde 4.051 a 6.000 euros	1.454,25 euros/mes	4.495,50 euros/mes
12	Más de 6.000 euros	1.732,03 euros/mes	4.495,50 euros/mes

● **Nota 1ª:** el tipo aplicable a la base para calcular la cuota será del **31.3%** correspondiente al sumatorio del 28.3% por Contingencias Comunes, 1.3 por Contingencias profesionales, el 0.9 por cese de actividad, el 0.1 por Formación Profesional y el 0.7 del Mecanismo de Equidad Intergeneracional (MEI) aplicable a 2024.

● **Nota 2ª:** Entre otras novedades, que no podremos conocer en su totalidad hasta que no se aprueben los Presupuestos Generales del Estado, las bases máximas correspondientes a los tramos 11 y 12 de la Tabla General experimentarán un aumento conforme a la base máxima de cotización del régimen especial establecida en la Ley de PGE para 2024.

Vamos a explicar con un ejemplo **cómo cambiaría la cuota de cotización de 2024 con respecto a la de un autónomo al que se le aplicase el mismo tramo en 2023:**

Ejemplo

1. El trabajador autónomo persona física Don Supercontable obtiene unos **rendimientos netos durante su actividad de 1.120 euros netos**, tras descontar los costes en los que incurre en el ejercicio de su actividad y una vez aplicada la deducción del 7% por gastos de difícil justificación.
2. Don RCR, autónomo societario propietario de la sociedad RCRCR.SL, sin embargo, obtiene unos **rendimientos netos de 3.950 euros**, tras descontar sus costes de actividad y el porcentaje correspondiente a gastos de difícil justificación.

Solución

- **Para el autónomo persona física:**

El trabajador estaría dentro del tercer tramo de la **Tabla Reducida**, por lo que la cuota correspondiente a la base mínima de cotización sería la siguiente:

CUOTA DEL AUTÓNOMO DE 2024 RESPECTO A 2023						
Rendimientos netos/mes	Base mínima cotización mensual 2024	Tipo de cotización 2024	Cuota mensual 2024	Base mínima cotización mensual 2023	Tipo de cotización 2023	Cuota mensual 2023
Desde 901 a 1125,90 euros	872,55	31.3	273,11	898,69	31.2	280.39

- **Para el autónomo societario:**

El trabajador estaría dentro del décimo tramo de la **Tabla General**, por lo que la cuota correspondiente a la base mínima de cotización sería la siguiente:

CUOTA DEL AUTÓNOMO DE 2024 RESPECTO A 2023						
Rendimientos netos/mes	Base mínima cotización mensual 2024	Tipo de cotización 2024	Cuota mensual 2024	Base mínima cotización mensual 2023	Tipo de cotización 2023	Cuota mensual 2023
Desde 3.621 a 4.050 euros	1.307,19	31.3	409,15	1.274,51	31.2	397,65

- **Conclusión:**

- En el caso del autónomo persona física **durante 2024 cotizaría un 3.6% menos** con respecto al mismo tramo de 2023, lo que supondría un **ahorro de 7,28 euros al mes y 87,36 euros al año.**
- En el caso del autónomo persona jurídica **durante 2024 cotizaría un 2.5% más** con respecto al mismo tramo de 2023, lo que supondría un **gasto adicional de 11,5 euros al mes y 138 euros al año.**

En ambos casos se ha tenido en cuenta el incremento de la **cotización al MEI** que deben aportar los trabajadores autónomos en su totalidad y que en el año 2024 aumenta del 0,6% al **0,7%**, lo que hace aumentar el tipo aplicable de 2023 a 2024 de 31.2% a **31.3%**.

Otros aspectos a tener en cuenta:

Con la publicación del [Real Decreto-ley 13/2022 de 26 de julio](#), a partir del 1 de enero de 2023 estos trabajadores **podrán cambiar hasta 6 veces al año la base por la que vengán obligados a cotizar**, eligiendo otra dentro de los límites mínimo y máximo que les resulten aplicables en cada ejercicio, siempre que así lo soliciten a la Tesorería General de la Seguridad Social, con los siguientes efectos:



- 1 de marzo: solicitudes formuladas entre 1 de enero y último día natural de febrero.
- 1 de mayo: si la solicitud se formula entre el 1 de marzo y el 30 de abril.
- 1 de julio: si la solicitud se formula entre el 1 de mayo y el 30 de junio.
- 1 de septiembre: solicitudes formuladas entre 1 de julio y 31 de agosto.
- 1 de noviembre: solicitudes formuladas entre 1 de septiembre y 31 de octubre.
- 1 de enero del año siguiente: si la solicitud se formula entre el 1 de noviembre y el 31 de diciembre.

Las variaciones se comunicarán a través del sistema [ImportaSS](#) de la Tesorería General de la Seguridad Social.

Para finalizar:

Nos hemos referido a **modificaciones que se aplicarán a trabajadores autónomos que ya están dados de alta** en el sistema y a los que se les aplica la regla general del Nuevo Sistema de Cotización por Tramos.

Existen **otras reducciones** que modificarán la cuota de autónomos de los trabajadores en función de que:

- Se trate de **autónomos que causen alta inicial o que no hubieran estado en situación de alta en los dos años** inmediatamente anteriores en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos -RETA- y que en 2024 disfrutarán de una **cuota reducida de 80 euros mensuales**, que se mantendrá si el trabajador autónomo acredita discapacidad igual o superior al 33% o ser víctima de violencia de género o terrorismo durante los primeros 24 meses y que se incrementará a partir del mes 25 a 160 euros.
- Las distintas **comunidades autónomas prevean ayudas, bonificaciones o reducciones** en las cuotas de autónomos complementarias cuando se inicie actividad o los ingresos no superen el Salario Mínimo Interprofesional, durante el laxo de tiempo que estas exijan y siempre que se cumplan los requisitos que establezcan.



¿Se reducirán en 2024 los límites para aplicar el método de estimación objetiva (módulos)?



Pregunta recurrente por estas fechas de los trabajadores autónomos que tributan por módulos, más de medio millón de personas actualmente, desde que la reforma fiscal de 2015 redujera los límites expresados en la normativa tributaria pero articulara un periodo transitorio que se ha ido prorrogando año a año.

Para ponernos en situación debemos saber que, conforme establece el **artículo 31 de la Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **el método de estimación objetiva del IRPF**, conocido como régimen de módulos, **no podrá aplicarse cuando el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:**

- **150.000 euros** para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, con independencia de si existe o no la obligación de expedir factura.
- **75.000 euros** para las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario.
- **250.000 euros** para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas.
- **150.000 euros** en adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

No obstante, nos encontramos en un periodo de transición en donde los límites a aplicar son superiores. La **Disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del IRPF** establece que **para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023 estos límites son de 250.000, 125.000, 250.000 y 250.000 euros respectivamente.**



Teniendo en cuenta que la Orden por la que se desarrollan para cada año el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido alude directamente al artículo 31 de la Ley del IRPF para las magnitudes excluyentes, **si antes del 31 de diciembre de 2023 no se publica ninguna norma de rango superior que lo modifique, la disposición transitoria dejaría de tener efecto y se reducirían automáticamente los límites existentes.**

En este escenario, **los contribuyentes que superasen los 150.000 euros en su volumen de operaciones durante el 2023 no podrían aplicar el método de estimación objetiva durante los ejercicios 2024, 2025 y 2026** cómo mínimo, pasando a tributar por el régimen de estimación directa desde el mismo 1 de enero de 2024.

En los años anteriores la prórroga del periodo de transición se ha realizado a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, sin embargo este año no se puede utilizar esta vía. La LPGE 2024 no va a estar publicada a 31 de diciembre de 2023 dado el tiempo que hemos estado con un Gobierno en funciones.

No obstante, es previsible que los límites incrementados se mantengan al menos un año más para regocijo de aquellos autónomos en módulos que se encuentren entre ambas magnitudes, aunque tocará esperar para verlo publicado en el Boletín Oficial del Estado: se espera que en el último Consejo de Ministros del año se apruebe **la prórroga de los límites excluyentes** del método de estimación objetiva en el IRPF y para la aplicación del régimen

simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA en el ejercicio 2024, **en los mismos términos que se viene haciendo cada año desde 2016.**



Así, una vez que se publique el real decreto-ley correspondiente **se mantendrán para 2024 los límites actuales:**

- **250.000 euros** para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, con independencia de si existe o no la obligación de expedir factura.
- **125.000 euros** para las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario.
- **250.000 euros** para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas.
- **250.000 euros** en adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Recuerde que:

Si supera alguno de estos límites en 2023 quedará excluido de módulos para los tres años siguientes (2024, 2025 y 2026). También puede renunciar (o revocar la renuncia) para 2024 presentando el modelo 036 / 037 hasta el 31

de diciembre de 2023 o presentando en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del 2024 aplicando el método de estimación directa del IRPF o el régimen general del IVA.

LIBROS GRATUITOS



Libro Cierre
Contable

DESCARGAR GRATIS



Operaciones
intracomunitarias

DESCARGAR GRATIS



45 Casos
Prácticos

DESCARGAR GRATIS

PATROCINADOR

sage

Sage Despachos Connected

NOVEDADES 2019

[Contables](#)

[Fiscales](#)

[Laborales](#)

[Cuentas anuales](#)

[Bases de datos](#)

INFORMACIÓN

Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.

[Quiénes somos](#)

[Política protección de datos](#)

[Contacto](#)

[Email](#)

[Foro SuperContable](#)

ASOCIADOS

