

Boletín semanal

Boletín nº49 26/12/2023

NOTICIAS

Este es el 'mordisco' que va a pegar Hacienda a tu nómina en 2024: cuáles son los motivos.

A partir del mes de enero, los trabajadores verán cómo su nómina no va a ser la misma que en 2023. Y no será porque van a cobrar más, sino todo...

Más de 280.000 autónomos recibieron 500 millones en la pandemia sin cumplir los requisitos, según el Tribunal de Cuentas.

La ayuda llegó a 1,5 millones de autónomos, que recibieron de media 2.513 euros y se ahorraron 1.007 euros en cotizaciones sociales...

Los datos de Trabajo muestran que despedir a un indefinido sale mucho más barato tras la reforma laboral.

eleconomista.es 21/12/2023

Hacienda estudia subir al 10% la deducción para los autónomos por gastos no justificables.

eleconomista.es 20/12/2023

La obligación de cotizar por los becarios no remunerados ahuyenta a las empresas.

eleconomista.es 26/12/2023

Hacienda afila desde enero el control a las criptomonedas: lo que hay que saber de cara a 2024.

eleconomista.es 26/12/2023

FORMACIÓN

Soluciones Contables para Prevenir Inspecciones

Eres asesor, contable o director financiero, entonces sin lugar a dudas necesitas esta formación.

Podrás identificar los errores y cuestiones que pueden resultar problemáticas en tu contabilidad.

COMENTARIOS

Se acerca 2024. Comunicaciones a realizar a la AEAT antes del 2 de enero.

El mes de DICIEMBRE resulta, en muchas ocasiones, de vital importancia a la hora de determinar nuestras obligaciones con la AEAT

...

JURISPRUDENCIA

[STSJ Madrid de 3 de noviembre de 2023. Utilización de cámara oculta para detectar infracciones laborales](#)

El Tribunal autoriza su uso por tiempo limitado y ante fundadas sospechas de la comisión de un ilícito contra el patrimonio de la empresa. La Sentencia cuenta con un voto particular discrepante

NOVEDADES LEGISLATIVAS

[MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA - IRPF e IVA \(BOE nº 304 de 21/12/2023\)](#)

Orden HFP/1359/2023, 19 de diciembre, que desarrolla para 2024 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA...

CONSULTAS TRIBUTARIAS

[Posibilidad, forma y plazo de emisión de facturas rectificativas.](#)

Consulta DGT V3003-23. Precios por suministro fueron objeto de diversas modificaciones y de recurso judicial ...

AGENDA

[Agenda del Contable](#)

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

ARTÍCULOS

[¡Cuidado! Aumenta la cotización que empresas y autónomos deberán aportar al MEI.](#)

Les contamos cómo y cuánto aumentará la aportación de empresas y trabajadores al MEI para el sostenimiento del sistema de pensiones en 2024.

CONSULTAS FRECUENTES

[¿Qué novedades trae la nueva orden de módulos de IRPF e IVA para 2024?](#)

Publicada en el BOE la Orden que desarrolla para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

FORMULARIOS

[Escrito de alegaciones. Procedimiento de Comprobación de Valores.](#)

Modelo de escrito de alegaciones. Procedimiento de Comprobación de Valores.

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

Super Contable.com

Boletín nº49 26/12/2023

Posibilidad, forma y plazo de emisión de facturas rectificativas.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una entidad mercantil municipal que tiene atribuida, mediante gestión directa, la prestación del servicio de abastecimiento y suministro de agua, entre otros, en una urbanización dentro de un municipio. Las tarifas de precios por el suministro en dicha urbanización fueron objeto de diversas modificaciones y las aprobadas entre junio de 2010 y agosto de 2013 fueron objeto de recurso judicial por parte de dicha urbanización, a través de una asociación de vecinos que se constituyó a tal efecto. En junio de 2022 adquirió firmeza la sentencia judicial que declaraba la nulidad de dichas tarifas ordenando a la consultante que aplicase en ese período la última tarifa vigente previa. La consultante no localiza a todos los usuarios del servicio que recurrieron las tarifas.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Posibilidad, forma y plazo de emisión de las correspondientes facturas rectificativas.

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.

(...).”.

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 modificación de la base imponible de la operación objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 establece que:

“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.”.

Según se deduce de la información aportada por la consultante, en la prestación de los servicios objeto de consulta se ha producido un cambio en el precio final de las mismas, ordenándose la reducción del mismo en virtud de sentencia judicial, de manera que, en estas circunstancias, la misma deberá modificar la base imponible del impuesto inicialmente determinada, manteniendo el tipo vigente en el momento del devengo.

A este respecto, el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, relativo al devengo, establece:

“1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.”.

En este sentido, el artículo 80.Siete de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que en los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

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

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

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.”.

En este sentido, el artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

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

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

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

(...)

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

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

(...).”

3.- En lo referente a la modificación de las cuotas del Impuesto repercutidas originariamente, el apartado uno del artículo 89 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado

incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”.

Por su parte, el apartado cinco de este mismo artículo dispone lo que sigue:

“Cinco. (...)”

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...).”.

*En consecuencia con lo anterior, según parece deducirse del escrito de consulta, el ingreso de las cuotas devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los servicios prestados originariamente por la entidad consultante se produjeron de manera indebida, al derivar de unas tarifas declaradas nulas judicialmente, por lo que, en estas circunstancias, **la***

rectificación de las mismas podría realizarse, en principio, por cualquiera de los dos procedimientos previstos en el artículo 89.Cinco de la Ley del Impuesto.

En este sentido, el artículo 120 de la LGT, relativo a las autoliquidaciones, establece:

“(…)

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.

No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación.

4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad.”.

Por su parte, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se encuentra regulado en los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 126.2 del RGAT:

“La solicitud de rectificación sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.”.

Según el artículo 127.1 del RGAT, cuando se trata de tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones:

“1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.

(...)

c) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

d) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía.”.

En relación con el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, el artículo 221 de la LGT, establece:

“(…)

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

(…).”.

Dicho artículo 221 de la LGT está desarrollado en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en adelante Reglamento de revisión, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), dispone lo siguiente:

“1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

(…)

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.”.

Por otra parte, el apartado 4 del referido artículo 14 dispone lo siguiente:

“4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.”.

Por su parte, el artículo 129 del RGAT regula las especialidades del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones en el caso de tributos repercutidos, legitimando también al obligado tributario que soportó indebidamente las cuotas repercutidas a solicitar la rectificación de autoliquidación y obtener la devolución del ingreso indebido. Así lo dispone en su apartado 2:

“2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

3. Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

(...).”.

No obstante lo anterior, debe destacarse que, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, la misma no ha podido localizar a todos los usuarios destinatarios de los servicios que soportaron incorrectamente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas en exceso cuya rectificación se pretende.

*En relación con el procedimiento de rectificación al que hace referencia el artículo 89.Cinco.a) de la Ley 37/1992, respecto a los destinatarios no localizados, debe señalarse que la entidad consultante se encontraría **legitimada para el inicio del procedimiento de rectificación de sus autoliquidaciones y solicitud de ingresos indebidos**, según lo dispuesto en los artículos transcritos anteriormente. No obstante, según lo dispuesto en el artículo 14.4 del Reglamento de revisión, transcrito anteriormente, dicha devolución se realizará, en su caso, a los destinatarios que soportaron la repercusión indebida.*

*Por otra parte, el procedimiento de rectificación previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley del impuesto, transcrito anteriormente, **exige para su aplicación que el sujeto pasivo que repercutió las cuotas indebidamente proceda a reintegrar las mismas a los destinatarios que las soportaron.***

*Por lo tanto, **en la medida que los mismos no se encuentren localizados, no resultará procedente la aplicación de este procedimiento de rectificación.***

4.- En relación con los plazos para la rectificación de las cuotas repercutidas se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), en su resolución de 25 de junio de 2019, señalando lo siguiente:

«Asimismo, se considera fundamental a efectos de la resolución del presente caso, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018 número 164/2018, Recurso n.º 646/2017, de acuerdo con la cual:

"QUINTO .- La interpretación del artículo 89 LIVA

Del marco normativo expuesto se obtienen las siguientes conclusiones:

1. La base imponible del IVA, sobre la que se ha determinado las cuotas repercutidas, ingresadas y deducidas, puede ser objeto de modificación. Entre otras circunstancias, por alterarse el precio después de efectuarse la operación (artículo 80.Dos LIVA).

2. Si ha sido repercutida la cuota calculada sobre una determinada base imponible y, después, esta última es modificada por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 80 LIVA, aquella primera debe ser objeto de rectificación. Esta rectificación ha de efectuarse en el plazo de cuatro años contados desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80 LIVA determinantes de la modificación de la base imponible y de la rectificación del importe de la cuota en el momento en que se advierta la causa [en el caso de este litigio, desde la publicación en el BOP de Tarragona del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas, 2ª Fase, de L'Ametlla de Mar]. Este plazo para rectificar las cuotas repercutidas opera tanto si la rectificación es al alza como si lo es a la baja. El legislador no distingue en este punto (artículo 89.Uno).

3. Una vez rectificada la cuota, y no antes ni simultáneamente, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria (apartado Cinco). Aquí el legislador sí que distingue:

3.1. (...)

3.2. Si la rectificación implica una reducción de las cuotas, el sujeto pasivo puede optar entre solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación en el plazo de un año (párrafo tercero).

4. Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco LIVA , párrafo tercero, letra b), in fine.

(...)

SEXTO.- Contenido interpretativo de la sentencia

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, procede realizar el siguiente pronunciamiento interpretativo:

«El artículo 89 LIVA debe interpretarse en el sentido de que la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 LIVA debe efectuarse en el plazo de cuatro años que preceptúa el apartado Uno de aquel primer precepto. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo dispuesto en el apartado Cinco, párrafo tercero, de dicho artículo 89».

5.- 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.

Inclusión en Modelo 190 salarios pagados en 2023 relacionados con retribuciones de 2022 por conflicto colectivo.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Por sentencia de 7 de noviembre de 2022 de un Juzgado de lo Social se declara aplicable a los trabajadores afectados por un conflicto colectivo el Convenio colectivo de aplicación para la Industria Siderometalúrgica de la provincia de Valladolid, condenando a la empresa demandada a estar y pasar por tal declaración, con las consecuencias legales inherentes a la misma. El 15 de noviembre de 2022 el Comité de Empresa interesó procedimiento de conciliación y mediación, llegándose a un acuerdo ante el Servicio Regional de Relaciones Laborales de Castilla y León el 25 de noviembre de 2022 estableciendo el pago de los salarios conforme a aquel convenio con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2022, fraccionando el pago de las diferencias salariales resultantes en los meses de enero, febrero y marzo de 2023, renunciando la empresa a formalizar el

recurso de suplicación, por lo que el juzgado declaró mediante decreto de 5 de diciembre de 2022 la firmeza de la sentencia.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Realizados los pagos arriba referidos, se pregunta sobre su imputación temporal, a efectos de su inclusión en el modelo 190.

CONTESTACION-COMPLETA:

El artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que en su apartado 1 establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación “al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor”. Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 del mismo artículo recoge unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí las recogidas en sus letras a) y b), donde respectivamente se establece lo siguiente:

- *“a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiriera firmeza”.*

- *“b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza.*

(...)”.

En aplicación de la normativa expuesta, las diferencias retributivas objeto de consulta, aunque abonadas por la empresa en 2023 procederá imputarlas, a

efectos de su tributación en el IRPF, al período impositivo 2022.

En relación con la práctica de retenciones, cabe señalar que al nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta se refiere el artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, estableciendo en su apartado 1 que *“con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes”*

A su vez, en cuanto al tipo de retención aplicable a estas diferencias retributivas, su abono en un período impositivo posterior al de su imputación temporal comporta que su determinación venga dada por lo dispuesto en el artículo 80.1.5º del mismo reglamento del Impuesto, a saber:

“La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

(...)

5.º El 15 por ciento para los atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores, salvo cuando resulten de aplicación los tipos previstos en los números 3.º o 4.º de este apartado”.

Lo anteriormente expuesto respecto a la imputación temporal y la determinación de la retención aplicable comporta que la cumplimentación del modelo 190 —Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta. Resumen anual— del ejercicio 2023 (año en que se satisfacen los rendimientos y nace la obligación de retener) se realice en su momento conforme a esa consideración de atrasos imputables a ejercicios anteriores. En este punto, procede referir aquí lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 108 del Reglamento del Impuesto respecto a este modelo:

“2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración”

(...)

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este Impuesto.

(...)”.

Finalmente, se sugiere que para aclarar cualquier duda sobre la forma de cumplimentar el modelo 190 se dirijan al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por tratarse de un asunto de su competencia.

Lo que comunico a ustedes 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.

Se acerca 2024. Comunicaciones a realizar a la AEAT antes del 2 de enero.



El mes de **DICIEMBRE** resulta, en muchas ocasiones, de **vital importancia** a la hora de **determinar** **nuestras obligaciones** con la **Administración Tributaria (AEAT)** a partir del ejercicio siguiente: en este caso **2024**. Es en este “lapso

temporal”, hasta el **31 de diciembre de 2023** (y hasta el día **2 de enero de 2024 por ser el siguiente hábil**), donde determinados contribuyentes **podrán causar alta, baja o modificar sus obligaciones tributarias** sobre algunos tributos por los que han de “*dar cuentas*” a la Administración en el ejercicio siguiente.

Así, podemos resumir en el presente cuadro informativo:

COMUNICACIÓN A REALIZAR (<i>hasta 31.12.2023</i>)	Modelo para la Comunicación
Declaración de alta / baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) para sujetos pasivos que vengán aplicando alguna exención del impuesto y dejen de cumplir los requisitos (<u>caso del alta</u>) y sujetos pasivos del impuesto que apliquen alguna de sus exenciones quedando exonerados de tributar por este impuesto (<u>caso de baja</u>)	Modelo 840 de la AEAT
Comunicación de la opción, renuncia y exclusión al Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) por personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España por desplazarse a territorio español (Noviembre y Diciembre, artículo 89 Reglamento IRPF)	Modelo 149 de la AEAT
Renuncia o revocación estimación directa simplificada y estimación objetiva (“Módulos”) para 2024 y sucesivos. Se espera su ampliación a enero de 2024, por la tardanza en la publicación de la correspondiente Orden.	Modelo 036/037 de la AEAT
Renuncia o revocación regímenes simplificado y agricultura, ganadería y pesca para 2024 y sucesivos	Modelo 036/037 de la AEAT
Opción o revocación por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección para 2024 y sucesivos	Modelo 036 de la AEAT
Opción tributación en destino ventas a distancia a otros países de la Unión Europea para 2024 y 2025	Modelo 036 de la AEAT
Renuncia régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2024	Sin modelo

Comunicación de alta en el régimen especial del grupo de entidades	Modelo 039 de la AEAT
Opción o renuncia por la modalidad avanzada del régimen especial del grupo de entidades	Modelo 039 de la AEAT
Comunicación anual relativa al régimen especial del grupo de entidades	Modelo 039 de la AEAT
Opción por el régimen especial del criterio de caja para 2024	Modelo 036/037 de la AEAT
Renuncia al régimen especial del criterio de caja para 2024, 2025 y 2026	Modelo 036/037 de la AEAT
Cuando el período impositivo coincida con el año natural, a 31.12.XXXX finaliza el plazo para presentar la Declaración de información país por país : 12 meses siguientes a la finalización del período impositivo. Se presentará comunicación previa por las entidades residentes en territorio español que formen parte de un grupo obligado a presentar el modelo 231 antes de la finalización del período impositivo al que se refiere la información.	Modelo 231 de la AEAT

Así, como podemos observar, **este período, en general, es el establecido para optar o renunciar por la mayoría de regímenes especiales de tributación.** Como hemos visto para algunos regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido **-IVA-** y al mismo tiempo para el régimen de **estimación objetiva ("Módulos")** del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-IRPF-**.

Además, por supuesto, **en el mes de diciembre habrán de ser presentados los modelos de liquidación y autoliquidación mensuales** de aquellas empresas cuya



periodicidad al respecto de las obligaciones tributarias va de mes a mes. En estos casos hemos de tener cuidado pues la mayoría de estas obligaciones tienen como límite para su presentación el **20 de diciembre** y algunas otras como pueden ser la autoliquidación del modelo 303, del 322 individual para grupos de entidades y el 353 agregado para grupo de entidades del mes de noviembre anterior, tienen su fecha límite el **30 de diciembre.**



SuperContable.com

Conviene recordar especialmente a nuestros lectores pues **resulta frecuente su olvido**, que debió presentarse, hasta el día **20 de Diciembre de 2023** (**siempre que se esté obligado**), el **Modelo**

202 de Pago Fraccionado del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio en curso; su olvido resulta frecuente **ya que no coincide con los trimestres** de IVA, retenciones y otros pagos fraccionados que hacemos conjuntamente.

Presentando este modelo fuera de plazo y antes de que se produzca requerimiento por la Administración, **la sanción y los límites mínimo y máximo de la multa** pecuniaria por esta infracción, **serán la mitad** de los previstos en el **artículo 198.1** LGT.

Aumentan las sanciones por denegar la conciliación a los trabajadores.



Con la ya consolidada regulación de la "jornada a la carta", el derecho a la conciliación de la vida familiar y laboral se ha visto fortalecido, desplegando efectos, entre otros, a solicitudes de trabajadores que exijan **horarios especiales aunque sus hijos tengan más de 12 años** o a **adaptaciones de jornada por actividades extraescolares de los hijos**. La conciliación, también puede ser una opción preferente frente a situaciones de insolvencia, permitiendo **reducir la jornada de los empleados sin recurrir al despido**.

Tal y como dispone el apartado 8 del **artículo 34 del Estatuto de los Trabajadores**, que tras la reforma producida por el Real Decreto-ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación, se encarga de regular la jornada a la carta, **si las adaptaciones son proporcionales y razonables** en relación con las necesidades de la persona trabajadora y con las

organizativas o productivas de la empresa, **solo podrá denegarse cuando la mercantil encuentre razones objetivas motivadas** en las que sustente su decisión.

Por todo esto veremos las consecuencias que implica esta denegación sin causa; la primera y principal es la **obligación de conceder la solicitud** del trabajador pero, en ocasiones puede también suponer el pago de una costosa **indemnización en favor del solicitante**.

Resulta apropiado traer este tema a colación tras haber conocido la reciente **sentencia 735/2023 del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 3 de noviembre**, en la que se desestima el recurso de suplicación interpuesto por la empresa y se **confirma el derecho del trabajador a reducir su jornada con derecho a indemnización adicional por daños y perjuicios**.



En el caso enjuiciado se condena a la empresa a afrontar el pago de 1.000 euros adicionales, recordándose que la indemnización por daños y perjuicios para este tipo de infracciones según doctrina constitucional, jurisprudencial, valora el daño moral sufrido con el parámetro objetivo de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social (LISOS), cuyo **artículo 7.5** (infracciones graves) se refiere a las infracciones citadas, sancionadas conforme al **artículo 40.1.b** del referido texto legal de la siguiente forma:

	Grado mínimo	Grado medio	Grado máximo
Infracciones graves	De 751 a 1.500 €	De 1.501 a 3.750 €	De 3.751 a 7.500 €

Si bien es cierto que algunas sentencias, como la citada, aun referencian a la cuantía de las sanciones conforme a las cantidades vigentes antes de la reforma de la LISOS de 1 de octubre de 2021, efectuada tras la **disposición final 1.2 de la Ley 10/2021**, de 9 de julio, lo cierto y verdad es que con base en la referencia legal

vigente, determinados incumplimientos en materia de denegación de jornada a la carta **pueden ser sancionados con hasta 7.500 euros.**

¿Qué puede hacer la empresa para justificar la denegación?

Más allá de lo establecido por el precepto legal, la respuesta práctica nos la da nuestra jurisprudencia, pues a través de supuestos concretos podemos entender cuál es la respuesta adecuada que permite **justificar las necesidades organizativas o productivas en las que motive su denegación.**

En esta línea encontramos la **sentencia 80/2023**, de 2 de marzo del Juzgado de lo Social de Vigo, que rechazó el teletrabajo a una madre porque **el padre podía recoger a su hijo del colegio.** Esta circunstancia objetiva permitió **anteponer, en esta ocasión, las necesidades de la empresa** a la petición de conciliación familiar realizada por la empleada.

Poco después, la máxima instancia judicial se pronunció sobre esta problemática que enfrenta el derecho organizativo de la empresa y el del trabajador a conciliar, en **sentencia del Tribunal Supremo 379/2023**, de 25 de mayo, en la que el Alto Tribunal sostuvo que **la denegación de la concreción horaria** de una empleada a un determinado turno de trabajo **no implica necesariamente que se haya producido discriminación** por razón de sexo. En palabras de la sala:

La mera denegación de la concreción horaria que interesa la persona trabajadora, con indicación de las causas que lo impiden no implica, por sí sólo, que se esté vulnerando el derecho de no discriminación por razón de sexo ni siquiera por discriminación indirecta".

Por todo ello

Si la empresa razona y prueba que el cambio de turno supone un desajuste organizativo, **la mera denegación no supondrá discriminación ni concurrirán circunstancias que hagan al trabajador acreedor de recibir indemnización alguna por daños y perjuicios**. Para ello, será necesario cumplir los requisitos que establezca el convenio colectivo de aplicación y en su ausencia, ante la solicitud de la persona trabajadora, abrir un proceso de negociación con esta que tendrá que desarrollarse con la máxima celeridad y, en todo caso, durante un periodo máximo de quince días, presumiéndose su concesión si no concurre oposición motivada expresa en este plazo. Así lo dispone el párrafo 4, apartado 8, del **artículo 34 E.T.**



¡Cuidado! Aumenta la cotización que empresas y autónomos deberán aportar al MEI.

Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable - 22/12/2022 **ACTUALIZADO 21/12/2023**



Tras la entrada en vigor en 2023 de la Disposición Final Cuarta de la **Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones**, comenzamos a familiarizarnos con un nuevo término que parece haber llegado

para quedarse: el denominado **Mecanismo de Equidad Intergeneracional o MEI** que, en aras de la sostenibilidad económica del sistema, impone una **cotización adicional a la Seguridad Social para empresas, autónomos y trabajadores de nuestro país**.

Su aplicación, inicialmente prevista por la **Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado de 2023**, fue posteriormente desarrollada con la publicación del **Real Decreto-ley 2/2023**, de 16 de marzo de sostenibilidad del sistema público de pensiones, que, entre otras medidas de enorme trascendencia aprobó una **cotización adicional de solidaridad para rendimientos del trabajo por cuenta ajena sobre la base máxima** (trabajadores con una base superior a 4.495 euros a 2023) y modificó nuevamente el MEI.

Ahora, con la llegada del nuevo año 2024, la cotización de empresas y trabajadores al MEI volverá a incrementarse.

¿Qué es el Mecanismo de Equidad Intergeneracional (MEI)?

Se trata de un **incremento de la cotización a la seguridad social de las empresas, autónomos y trabajadores por cuenta ajena** no computable a efectos de prestaciones, que nutrirá el Fondo de Reserva de la Seguridad Social.

¿Cuándo comenzó su aplicación y hasta cuándo se mantendrá?

El sistema se inició con efectos retroactivos a 1 de enero de 2023 y se extenderá hasta 2050. Entendemos que durante su aplicación transitoria se incrementará gradualmente tal y como dispone la norma y, a partir de ahí, se valorará la necesidad o no de modificarlo, aumentar el porcentaje a destinar o suprimirlo.

¿Cuál será la cotización al MEI en 2024? ¿Y durante el periodo 2024-2050?

Para 2024 será del 0.7%: el 0.58% le corresponderá a la empresa y el 0.12 al trabajador. En el caso de los autónomos tendrán que afrontar íntegramente el 0.7. El porcentaje se irá incrementando gradualmente **hasta alcanzar en 2030 los 1,2 puntos porcentuales** y permanecerá (al menos conforme a la actual regulación) fijo hasta 2050. **La distribución entre empresa y trabajadores será la siguiente.** En la siguiente tabla podemos observar cómo va aumentando paulatinamente, año a año.

Periodo transitorio de aplicación	Aportación de la empresa	Aportación de la persona trabajadora	Total aportado
2023	0,50%	0,10%	0,60%
2024	0,58%	0,12%	0,70%
2025	0,67%	0,13%	0,80%
2026	0,75%	0,15%	0,90%
2027	0,83%	0,17%	1,00%
2028	0,92%	0,18%	1,10%
2029	1,00%	0,20%	1,20%
2030 - 2050	1,00%	0,20%	1,20%

En principio, a partir de 2030 el porcentaje permanecerá fijo hasta 2050, ya que la justificación de la Ley para extender el ámbito de aplicación de esta medida a tan largo plazo radica en la necesidad de **nutrir el Fondo de Reserva de la Seguridad Social, también denominado como "hucha de las pensiones" atendiendo particularmente a la circunstancia demográfica excepcional que durante los próximos años supondrá la jubilación de la macrogeneración del "baby boom"**; que sumado a la tasa de natalidad actual y las presentes condiciones del mercado de trabajo cuestionan la viabilidad del actual sistema de pensiones.

Atención:



Quando el trabajo se desempeñe por cuenta propia, **esta cotización adicional recaerá íntegramente en los trabajadores autónomos;** de modo que en 2024 tendrán que cotizar un **0,7 por ciento más** y el porcentaje se incrementará año tras año para **alcanzar en 2030 el 1,2%.**

Este incremento en la cuota de empresarios y trabajadores servirá para paliar la reducción en la previsión futura de ingresos producida, en parte, por la

derogación del denominado factor de sostenibilidad de las pensiones: un instrumento que vinculaba el aumento en la esperanza de vida con la reducción del importe de la pensión.

La implantación del MEI cuenta con una particularidad aplicable a trabajadores del mar de los grupos segundo y tercero a los que se refiere el [artículo 10 de la Ley 47/2015](#), de 21 de octubre, reguladora de la protección social de las personas trabajadoras del



sector marítimo-pesquero. En estos casos la cotización adicional finalista que nutrirá el Fondo de Reserva de la Seguridad Social se calculará sobre el importe resultante de aplicar a las bases de cotización por contingencias comunes los coeficientes correctores a los que se refiere el [artículo 11](#).

¿Se puede deducir el incremento en la cotización en el impuesto de sociedades?

El sobrecoste para la empresa del 0,58% a 2024 o del 1,0% al final del periodo transitorio de aplicación, **podrá ser deducible como gasto de personal a efectos del impuesto de sociedades**. Sin embargo, a efectos de cotización a la seguridad social, este porcentaje no podrá ser nunca minorado por bonificación, reducción, exención o deducción alguna.

Como conclusión:

El MEI nace con el propósito de que **las pensiones no se vean minoradas por las previsiones de incremento de pensionistas y la reducción de cotizantes**. El derogado factor de sostenibilidad suponía una reducción porcentual de la pensión por el aumento de la esperanza de vida mientras que **el MEI incrementa la presión en los cotizantes para hacer frente a las pensiones futuras**.



La modificación del MEI, poco después de su entrada en vigor, corroboró nuestros poco optimistas augurios sobre la capacidad inicial del mecanismo para hacer frente al incremento de las clases pasivas. Por todo ello, **el porcentaje a aportar al MEI aumenta**, a la vez que se crea la nueva **aportación adicional de solidaridad para rendimientos del trabajo por cuenta ajena sobre la base máxima**. Desconocemos si con estas reformas **"saldrán las cuentas" para sostener el sistema de pensiones o será necesario implementar medidas de mayor impacto en el futuro**.

La comprobación de valor de un inmueble por la AEAT, sin inspección ocular (visita), resulta invalidante.



Así lo establece el *Tribunal Económico Administrativo Central - TEAC-*, en su **Resolución 00304/2021**, de 30.10.2023, resolviendo una problemática en la que **la Administración tributaria regulariza el Impuesto sobre Sociedades** de un determinado contribuyente **por la aportación no dineraria realizada, consistente en una vivienda y una plaza de aparcamiento, al formalizar una ampliación del capital social de la entidad de la cual es socio**. Reitera criterio ya establecido en resolución de 25.09.2023 (nº 4703-2021).

En este caso, el actuario solicitó al gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de las Islas Baleares un Informe de Valoración relativo a los bienes inmuebles, en la fecha de la aportación no dineraria, con objeto de conocer su valor de mercado en ese momento; sin embargo, **la sociedad (contribuyente) se opone al valor de mercado** determinado por el Informe de Valoración, **pues entiende que:**

- Los **testigos** tomados como muestra provienen todos **del mismo sitio web especializado (Idealista)**.
- **No se trata de importes de compraventas reales, sino que son ofertas** para la compraventa de los inmuebles utilizados como testigos.
- Los **datos de los testigos** van referenciados a diciembre **de 2015**, cuando la **aportación no dineraria** que es objeto de análisis **se produjo en noviembre de 2012**.
- **No se procedió a una visita personal al inmueble** para su tasación.



Así, para el **TEAC** resulta claro y constatado que **no se llevó a cabo ningún tipo de visita individualizada a los inmuebles** que iban a ser objeto de la tasación y, de acuerdo a la reciente jurisprudencia del *Tribunal Supremo* (sentencia nº **STS 110/2021**, de fecha 21/01/2021, rec. nº 5352/2019), que establece:

(...) la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía



indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico (...)

*En particular: a) ha de **razonarse individualmente y caso por caso**, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, **la obligada visita personal al inmueble (...)***

En este sentido, para el **TEAC**, en caso de que se fije el valor de un bien inmueble mediante informe pericial, la jurisprudencia del **Tribunal Supremo exige la necesidad de que el perito encargado de la valoración visite el inmueble, salvo que se razone individualmente, caso por caso, de forma racional y suficiente, el por qué dicha visita resultaría innecesaria.**



SuperContable.com

En conclusión, el criterio establecido por este Tribunal (TEAC) nos muestra que, **en la comprobación de valores sobre inmuebles sin llevar a cabo inspección ocular o visita individualizada del inmueble, se produce un vicio invalidante de falta de motivación que supone un vicio formal determinante, procediendo por tanto, anular las actuaciones y ordenar su retroacción** para que el órgano competente pueda elaborar una nueva valoración debidamente motivada.

¿Qué novedades trae la nueva orden de módulos de IRPF e IVA para 2024?

El 21 de diciembre de 2023 ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado la **Orden HFP/1359/2023**, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan **para el año 2024** el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las



Personas Físicas -IRPF- y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA-, es decir, la coloquialmente conocida como **"Orden de Módulos"**, cuyas **principales novedades** vamos a mostrar por si de ello se derivase la decisión de

renunciar o revocar la misma para el año 2024.

Todos los aspectos básicos se mantienen para 2024 igual que en el

año 2023: la estructura de la Orden;

las actividades incluidas en el

método de estimación objetiva del

IRPF y en el régimen especial

simplificado del IVA, así como aquellas que sólo están

incluidas en el primero; **la cuantía de los signos, índices**

o módulos, y las instrucciones para su aplicación.



Realizada esta importante apreciación, las principales **novedades y hechos relevantes** que debemos destacar vienen dados a continuación.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

- **Se disminuye la reducción sobre el rendimiento neto de módulos** respecto del ejercicio anterior: la reducción del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva vuelve a ser del **5% en 2024**, a diferencia de lo fijado en los dos años anteriores (10% en 2023 y 15 % en 2022).

- **Se mantiene la minoración del rendimiento neto por la adquisición de gasóleo agrícola y de fertilizantes.** Igual que en 2023, para las

Ambas reducciones únicamente resultarán

actividades agrícolas y ganaderas se establece para el período impositivo 2024 que el rendimiento neto previo podrá minorarse en:

- El **35%** del precio de adquisición del **gasóleo agrícola** y
- El **15%** del precio de adquisición de los **fertilizantes**.

aplicables cuando se trate de adquisiciones efectuadas en 2024 y documentadas en facturas emitidas en 2024.

- **Se mantiene la reducción del rendimiento neto para actividades económicas desarrolladas en la Isla de la Palma.** Los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas (en estimación objetiva) en la Isla de La Palma podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2024 correspondiente a tales actividades en un **20%** (*después de aplicar la reducción del 5% indicada en el primer punto*).
- **Se mantiene la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables a las actividades agrícolas** de Uva de mesa (0,32), Flores y plantas ornamentales (0,32) y Tabaco (0,26) en el método de estimación objetiva del IRPF.
- **Se mantiene la aplicación de los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen (a tal efecto) energía eléctrica**, introducidos en 2023, de tal forma que se aplica un índice del 0,50 cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros que representen más del 50% del importe de los consumidos, valorados a valor de mercado, y un índice del 0,75 cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras de regadío, siempre que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

- **Se mantiene la reducción de los porcentajes aplicables para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes de las actividades ganaderas** de Servicios de cría, guarda y engorde de aves (0,06625) y Actividad de apicultura (0,070) en el régimen simplificado del IVA.

ASPECTOS COMUNES A AMBOS TRIBUTOS.

- **Se mantiene la reducción para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca en un 20%** sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del IRPF y sobre la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA.
- **La renuncia o revocación de la misma sobre estos regímenes para el año 2024** por los contribuyentes que desarrollen actividades a las que sean de aplicación el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA dispondrán para ejercitar dicha opción **hasta el 31 de diciembre de 2023**. No obstante, también pueden renunciar a la estimación objetiva en el IRPF presentando en plazo la declaración del pago fraccionado del primer trimestre del año conforme al método de estimación directa **-modelo 130-** y renunciar al régimen simplificado del IVA presentando en plazo la declaración-liquidación del primer trimestre del año conforme al régimen general **-modelo303-**).

Límites para la aplicación de Módulos en 2024:

Como indicábamos en un [comentario anterior](#), en la actualidad **existe un régimen transitorio** (nace en 2016 y se ha ido prorrogando desde entonces año a año por distintas normas) **respecto a los límites que permiten aplicar tanto el método de estimación objetiva del IRPF como el régimen especial simplificado del IVA**. Este régimen transitorio mantiene los límites en determinadas cuantías pues la normativa ya contemplaba una reducción. A fecha de elaboración del presente comentario aún no se ha publicado nada al respecto aunque se espera que para 2024 se mantengan los mismos límites que en año 2023, por lo que de no aprobarse **-se aprobará-** implicaría que este régimen transitorio ya no sería aplicable durante 2024. Así:

	De 2016 a 2023	2024 (*)
Volumen de ingresos para actividades agrícolas, ganaderas y forestales	250.000 euros	250.000 euros

Volumen de ingresos para el resto de actividades	250.000 euros	150.000 euros
Operaciones facturadas a empresarios y profesionales	125.000 euros	75.000 euros
Volumen de compras de bienes y servicios	250.000 euros	150.000 euros

(*) Si no se aprueba una nueva prórroga para este ejercicio

Todo ello independientemente de los límites específicos para cada actividad desarrollados en la [Orden HFP/1359/2023](#), de 19 de diciembre.

¿Tiene becarios en su empresa? Sepa que desde 1 de Enero de 2024 se debe cotizar por ellos a la Seguridad Social

Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable.com - 28/03/2023 **ACTUALIZADO**

20/12/2023



En el BOE de 17 de Marzo se publicó el **Real Decreto-ley 2/2023**, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo

marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones.

Como dijimos en anteriores comentarios, su contenido principal es la **reforma de las pensiones**, pero, además, de los cambios en **el periodo de años cotizados computable para el cálculo de la pensión**, y de los incrementos de cotización por el **mecanismo de equidad intergeneracional MEI**) y la **cotización adicional de solidaridad**, esta norma incluye otras cuestiones de importancia.

Una de esas cuestiones es la **inclusión** de los alumnos que realicen prácticas formativas o prácticas académicas externas incluidas en programas de formación, es decir, **de los conocidos como "becarios", en el sistema de Seguridad Social**.

En **SuperContable** hemos analizado la **conversión de un "becario" en empleado de plantilla si no realiza funciones formativas**; y ahora vamos a abordar cómo se regula esta inclusión de los "becarios" en la Seguridad Social y qué obligaciones implica para las empresas que cuenten con alumnos que realicen prácticas formativas o prácticas académicas en las mismas.

*No olvide que ya existía una regulación previa sobre la Seguridad Social de las personas que desarrollan programas de formación y prácticas no laborales y académicas, contenida en el **Real Decreto-ley 28/2018**, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, que ahora se deroga.*



Por tanto, lo que se hace ahora es ampliar y mejorar la regulación existente respecto a la inclusión en el sistema de Seguridad Social de los "becarios", que no se desarrolló reglamentariamente, provocando problemas de aplicación.

¿A quién afecta esta regulación sobre la Seguridad Social de los "becarios"?

Según la reforma, la realización de prácticas formativas en empresas, instituciones o entidades incluidas en programas de formación y la realización de prácticas académicas externas es el hecho que determina la inclusión en el sistema de la Seguridad Social de las personas que las realicen.

Concretando más, las prácticas a las que afecta son:

- Las **realizadas por alumnos universitarios**, tanto las dirigidas a la obtención de titulaciones oficiales de grado y máster, doctorado, como las dirigidas a la obtención de un título propio de la universidad, ya sea un máster de formación permanente, un diploma de especialización o un diploma de experto.
- Las **realizadas por alumnos de formación profesional**, siempre que las mismas no se presten en el régimen de formación profesional intensiva.

¿Cómo se incluyen en la Seguridad Social estos "becarios"?

Las personas becarias que realicen las prácticas que hemos mencionado **quedarán incluidas como asimiladas a trabajadores por cuenta ajena** en el Régimen General de la Seguridad Social; con la excepción de que la práctica o formación se realice a bordo de embarcaciones, en cuyo caso la inclusión se producirá en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

¿Ello genera obligaciones para la empresa?

En cuanto a las obligaciones a la Seguridad Social es necesario distinguir entre:

■ **Prácticas formativas remuneradas**

En este caso, el cumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social corresponde a la entidad u organismo que financie el programa de formación, que asumirá a estos efectos la condición de empresario. En el supuesto de que el programa esté cofinanciado por dos o más entidades u organismos, tendrá la condición de empresario aquel al que corresponda hacer efectiva la respectiva contraprestación económica.

Las altas y las bajas en la Seguridad Social se practicarán de acuerdo con la normativa general de aplicación.

■ **Prácticas formativas NO remuneradas**

En este caso el cumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social corresponde a la empresa, institución o entidad en la que se desarrollen aquellos, salvo que en el convenio o acuerdo de cooperación que, en su caso, se suscriba para su realización se disponga que tales obligaciones corresponderán al centro de formación responsable de la oferta formativa. Quien asuma la condición de empresario deberá comunicar los días efectivos de prácticas a partir de la información que facilite el centro donde se realice la práctica formativa.

*La entidad que sea responsable conforme a lo indicado en el párrafo anterior, **debe solicitar** de la Tesorería General de la Seguridad Social **la asignación de un código de cuenta de cotización** específico para este colectivo de personas.*

Las altas y las bajas en la Seguridad Social se practicarán de acuerdo con la normativa general.

El alta se realiza al inicio de las prácticas formativas y la baja a la finalización de estas, sin perjuicio de que para la cotización a la Seguridad social y su acción protectora se tengan en cuenta exclusivamente **los días en que se realicen dichas prácticas.**

El plazo para comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social dicha alta y baja será de **diez días naturales** desde el inicio o finalización de las prácticas.

¿Cómo se cotiza a la Seguridad Social?

También se distingue en este caso entre prácticas formativas remuneradas y no remuneradas.

No obstante, existen una serie de aspectos comunes a las dos modalidades:

- No se cotiza por el **Mecanismo de Equidad Intergeneracional**.
- Existe una **reducción del 95%** en la cuota de contingencias comunes. **No serán de aplicación otros beneficios en la cotización distintos a esta reducción.**

- La entidad que tenga la condición de empresario es responsable del ingreso de la totalidad de las cuotas.

Entendemos que la **reducción en la cotización del 97 por ciento** que se preveía para el periodo de 1 de octubre hasta 31 de diciembre de 2023 ha quedado sin efecto por el retraso de la entrada en vigor al **1 de Enero de 2024** por el **Real Decreto-ley 5/2023**.

Prácticas remuneradas

- Se realiza como en los contratos formativos en alternancia, con excepción de lo establecido en el ordinal 2.º del apartado 1 de la disposición adicional cuadragésima tercera de la Ley General de Seguridad Social.
- La base de cotización mensual a efectos de prestaciones es la base mínima de cotización vigente en cada momento respecto del grupo de cotización 7.
- En el caso de que el alta no se extienda a la totalidad de los días, la base de cotización a efectos de prestaciones será la parte proporcional de la base mínima del grupo de cotización 7.

Prácticas NO remuneradas

La cotización consiste en una cuota empresarial por cada día de prácticas formativas por contingencias comunes y por contingencias profesionales, que tendrá en cuenta la exclusión de la cobertura de la incapacidad temporal derivada de contingencias comunes, que serán establecidas para cada ejercicio en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Sepa que:

*Se preveía que entre el día 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2023, la cotización mencionada consistirá en una cuota empresarial por cada día de alta de **2,36 euros por contingencias comunes** y de **0,29 euros por contingencias profesionales**. La cuota máxima mensual será de **53,59 euros por contingencias comunes**, y de **6,51 por contingencias profesionales**.*

*Sin embargo, entendemos que esta previsión queda sin efecto porque el **Real Decreto-ley 5/2023**, de 28 de Junio, **retrasa la entrada en vigor de esta normativa**, inicialmente fijada para el 1 de octubre de 2023, **hasta el 1 de enero de 2024**.*

La base de cotización mensual a efectos de prestaciones será la base mínima de cotización respecto del grupo de cotización 8, multiplicada por el número de días de prácticas formativas realizadas en el mes natural con el límite, en todo caso, del importe de la base mínima de cotización mensual correspondiente al grupo de cotización 7.

El plazo reglamentario de ingreso de las cuotas es el siguiente:

- Las de los meses de enero, febrero y marzo será el mes de abril
- Las de los meses de abril, mayo y junio será el mes de julio
- Las de los meses de julio, agosto y septiembre será el mes de octubre
- Las de los meses de octubre, noviembre y diciembre será el mes de enero

Tenga en cuenta que hasta el penúltimo día natural de cada uno de los meses que constituyen el plazo reglamentario de ingreso de cuotas, las entidades que asumen la condición de empresa deberán comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social el número de días en que se haya realizado de prácticas no remuneradas, durante los tres meses inmediatamente anteriores.

Y si no se ha realizado ningún día de prácticas no remunerados en un determinado mes, se debe informar expresamente de tal circunstancia. En cualquier caso, la empresa debe solicitar de la TGSS la liquidación de cuotas correspondiente a los tres meses inmediatamente anteriores, hasta el penúltimo día natural del respectivo plazo de ingreso.

Finalmente, cuando la persona que realice las practicas se encuentre en una situación de incapacidad temporal por contingencias profesionales, nacimiento y cuidado de menor, riesgo durante el



embarazo o durante la lactancia natural, la empresa debe Indicar a la TGSS los días previstos de realización de la práctica formativa.

A efectos de prestaciones, **cada día de prácticas formativas no remuneradas será considerado como 1,61 días cotizados**, sin que pueda sobrepasarse, en ningún caso, el número

de días del mes correspondiente. Las fracciones de día que pudieran resultar del coeficiente anterior se computaran como un día completo.

¿Qué coberturas se reconocen a los "becarios"?

La acción protectora será la correspondiente al régimen de Seguridad Social aplicable (Régimen General o Régimen Especial de los Trabajadores del Mar), con la exclusión de la protección por desempleo, de la cobertura del Fondo de Garantía Salarial y por Formación Profesional.

En el supuesto de las prácticas no remuneradas se excluirá también la protección por la prestación de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes.

Las prestaciones económicas por nacimiento y cuidado de menor, riesgo durante el embarazo y riesgo durante la lactancia natural, se abonarán por la entidad gestora o, en su caso, por la mutua colaboradora, mediante pago directo de la misma, y las prestaciones que correspondan por la situación de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes o profesionales se abonarán en todo caso mediante pago delegado.

¿Cuándo entra en vigor la cotización de los "becarios"?

La inclusión en el sistema de Seguridad Social de los alumnos que realicen prácticas formativas, **estaba prevista inicialmente para 1 de octubre de 2023**,



según el **Real Decreto-ley 2/2023**, de 16 de marzo.

Ahora **se demora hasta 1 de Enero de 2024** por el **Real Decreto-ley 5/2023**, de 28 de junio, con el objetivo de facilitar, durante esta vacatio legis, la adaptación de los centros

formativos y de quien deba asumir la condición de sujeto responsable del cumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social respecto a las personas que realicen las prácticas.

No obstante, los **"becarios"** que, con anterioridad a **1 de Enero de 2024**, hayan realizado prácticas formativas, podrán suscribir el denominado convenio especial, por una única vez, para que les posibilite el cómputo de la cotización por los periodos de prácticas no laborales realizados antes de 1 de Enero de 2024, **hasta un máximo de cinco años**, al haberse ampliado por el **Real Decreto-ley 5/2023** los dos años que se preveían inicialmente.

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](#)

[Clases Anuales](#)

[Bases de datos](#)

INFORMACIÓN Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.

[Quiénes somos](#)

[Política protección de datos](#)

[Contacto](#)

[Email](#)

[Foro SuperContable](#)

ASOCIADOS



Entidad miembro de

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas