



Analizar el rendimiento de tus clientes es fácil

Descubre cómo a través del software Sage Despachos.

Ir al webinar

Boletín semanal

Boletín nº03 16/01/2024

NOTICIAS

La nueva obligación fiscal de informar de las ventas de segunda mano podría afectar al 25,2% de los españoles.

La nueva regulación de Hacienda que obliga a los contribuyentes a informar sobre las ventas de segunda mano en plataformas digitales, como Wallapop...

Si vives en estas ciudades puedes solicitar la "tarifa cero" para nuevos autónomos este 2024.

La "tarifa cero" permite a los nuevos autónomos, en los dos primeros años de actividad, abonar cuotas reducidas a la Seguridad Social...

Hacienda puede reclamar las deudas antiguas por 'la plusvalía', aunque se anulara la tasa.

eleconomista.es 15/01/2024

La falta de declaración de criptomonedas fuera se multará con hasta 20.000 euros.

eleconomista.es 12/01/2024

Hacienda anuncia que elevará el mínimo exento en el IRPF en 2024 para adecuarlo a la subida del SMI.

europapress.es 15/01/2024

Hacienda creará una aplicación gratuita para que las pymes le remitan las facturas de forma inmediata.

eleconomista.es 10/01/2023

FORMACIÓN

[La Contabilidad del Impuesto sobre Sociedades](#)

Aclara de forma sencilla y directa la complejidad derivada del último asiento contable del año: 'el registro contable del Impuesto sobre Sociedades'...

JURISPRUDENCIA

[STS Sala contencioso 18.12.2023. Cuando existan indicios suficientes de que la caducidad del procedimiento sancionador pueda existir.](#)

El tribunal sentenciador puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución, sin necesidad de que haya sido alegada por alguna de las partes, previo trámite de audiencia.

NOVEDADES LEGISLATIVAS

[MINISTERIO DE HACIENDA - Impuesto sobre Bienes Inmuebles \(BOE nº 10 de 11/01/2024\)](#)

Resolución de 8 de enero de 2024, de la Dirección General del Catastro, que modifica la de 12 de marzo de 2014, que aprueba la forma de ...

CONSULTAS TRIBUTARIAS

[Sujeción a IVA de arrendamiento de terrenos para proyectos de energías renovables y de la opción de compra sobre los mismos.](#)

COMENTARIOS

[Cierre 2023: Recuerde ajustar al 23% las cuentas relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades.](#)

El Cierre Contable y Fiscal del ejercicio 2023 trae como novedad la aplicación práctica por primera vez del tipo de gravamen "reducido" del ...

ARTÍCULOS

[Cómo afecta la Ley Antifraude al software de tu empresa](#)

Analizamos las principales medidas de la nueva Ley Antifraude y, en particular, las orientadas a las especificaciones de software antifraude.

CONSULTAS FRECUENTES

[¿Qué novedades en el IVA ha traído el año 2024?](#)

Detalle de todos los cambios en el IVA consecuencia de la multitud de normas recientemente aprobadas y de aquellas anteriores pero con entrada en vigor desde el 1 de enero de 2024 o posterior.

FORMULARIOS

Entidad mercantil dedicada a la gestión y realización de proyectos de energías renovables que para la ejecución de los mismos arrienda terrenos...

Requerimiento de pago con inclusión en fichero de morosos.

Modelo carta de requerimiento de pago con mención a la inclusión del deudor en un fichero de morosos.

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 nº03 16/01/2024

Sujeción a IVA de arrendamiento de terrenos para proyectos de energías renovables y de la opción de compra sobre los mismos.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una entidad mercantil dedicada a la gestión y realización de proyectos de energías renovables que para la ejecución de los mismos arrienda terrenos a diversos propietarios o adquiere opciones de compra sobre los mismos por las que va satisfaciendo importes periódicos en concepto de prima de opción hasta que, en su caso, la ejecute.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si dichos arrendamientos se encontrarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Si la constitución de las opciones de compra y, en su caso, los posteriores ejercicios de las mismas se encontrarían sujetos al Impuesto.

CONTESTACION-COMPLETA:

A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

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.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

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 y los arrendadores de los terrenos tienen 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el caso de los concedentes de opciones de compra sobre terrenos (de manera independiente al margen de los futuros arrendamientos), y estos se refiriesen a elementos de su patrimonio no empresarial o profesional, los mismos sólo tendrán la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido si de conformidad con el artículo 5.Uno.a) de la Ley 37/1992 tuvieran la intención de realizar una actividad empresarial o profesional que implique 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 cuyo caso 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En caso contrario, las operaciones realizadas por los mismos no se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponderles por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los términos que se analizan en los apartados finales de esta contestación.

En todo caso, el arrendamiento de un terreno mediante contraprestación confiere a quien lo realiza la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Partiendo de la hipótesis de que los concedentes tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, en relación con la concesión de una opción de compra sobre un terreno, 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, apartado 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 (por todas, contestación vinculante de 3 de octubre de 2016, número V4206-16), 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 compraventa 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 no parece desprenderse que estemos ante un contrato de compraventa futura sino ante un contrato de opción de compra. Asimismo, de los términos expuestos tampoco parece deducirse que la opción tenga carácter vinculante ni que, por tanto, el beneficiario se comprometa a ejercitarla.

*En estas circunstancias, **su concesión constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que se encuentra sujeta al mismo y que queda gravada al tipo impositivo general del 21 por ciento sin que resulte aplicable ninguno de los supuestos de exención previstos en el artículo 20 de la Ley 37/1992, cuando sea realizada por quien tiene la condición de empresario o profesional.***

3.- En relación con el devengo del Impuesto relativo a las operaciones objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 75, apartado uno, número 2º de la Ley 37/1992, establece que se devengará el Impuesto “en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.”.

A su vez, el número 7º del mismo artículo y apartado, señala que *“en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.*

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.”.

Debe tenerse en cuenta que el arrendamiento con o sin opción de compra constituye una prestación de servicios típica de tracto sucesivo o continuado cuyo devengo se producirá conforme a lo establecido en el transcrito número 7º del artículo 75.Uno de la Ley 37/1992.

No obstante lo anterior, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 16 de junio de 2011, número V1563-11, la concesión de una opción de compra sobre un bien inmueble no puede calificarse como una operación de tracto sucesivo o continuado y su devengo se producirá de conformidad con el número 2º del artículo 75.Uno cuando se preste el servicio, con independencia de que el derecho a ejercitar la opción pueda estar vigente o pueda realizarse durante toda la vigencia del arrendamiento.

Por tanto, el Impuesto relativo a la concesión de la opción de compra se devengará cuando se transfiera o conceda el derecho de opción a su adquirente, con independencia de que el mismo se abone en pagos periódicos posteriores a la realización del hecho imponible.

4.- Por otra parte, en relación con los arrendamientos de terrenos objeto de consulta, de carácter rústico según parece deducirse del escueto escrito de consulta, debe señalarse que el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 establece que están exentas las siguientes operaciones:

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

(...)

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial

(...).”

Este precepto supone la transposición de lo dispuesto en la letra l) del artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), que dispone que *“los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:*

“l) El arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.”

Por lo tanto, siempre que el arrendamiento del terreno objeto de consulta no se encuentre entre los supuestos excluidos de la exención, el mismo se encontrará exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, si tal y como parece deducirse del escueto escrito de consulta, en los terrenos objeto de arrendamiento la entidad consultante va a instalar un parque solar, debe considerarse que resulta de aplicación la excepción a la exención prevista en la letra b’), del artículo 20.Uno.23º transcrito anteriormente, que dispone que la exención no comprenderá *“los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial”*, dado que las placas solares constituyen, en principio, elementos de una actividad empresarial.

En consecuencia, tales arrendamientos quedarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán gravados al tipo impositivo general del 21 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 90, apartado

uno de la Ley 37/1992.

5.- 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>

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

6.- En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los siguientes preceptos del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993)- en adelante TRLITPAJD:

«Artículo 4

A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.».

«Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan

entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.».

En relación con la base imponible, el artículo 10 regula en su apartado 1 la regla general en caso de transmisiones de bienes, en el apartado 2 la transmisión de los bienes inmuebles y en el apartado 5, dentro de las reglas especiales, el apartado e) determina la base imponible en caso de arrendamientos. En el caso de las opciones de contratos la base se fija en el artículo 14.

«Artículo 10.

1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

(...)

5. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:

(...)

e) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

(...).».

«Artículo 14.

(...)

2. Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos.

(...))».

De la aplicación de los preceptos anteriormente transcritos resulta lo siguiente:

De conformidad con el artículo 4, en el contrato de opción de compra concurren dos convenciones independientes: constitución del derecho de opción de compra y ejercicio de la opción de compra.

Dichas convenciones son independientes en cuanto a su tributación, de tal forma que, constituido el derecho de opción, se devengará el impuesto por tal concepto, con independencia de que posteriormente se ejercite o no. Si no se llega a ejercitar la opción en el plazo establecido, no se producirá el último de los negocios jurídicos planteados, ni el consiguiente devengo del impuesto por este concepto, por lo que solo tributará la otra convención, la constitución de la opción. Por tanto, el devengo del impuesto se produce en el momento de su constitución y no en el del posterior ejercicio del derecho. De igual forma, la falta del ejercicio posterior de la opción no implicará en modo alguno la devolución del impuesto satisfecho en su constitución.

Como ya se ha dicho, la tributación de los anteriores negocios jurídicos en el ámbito del ITPAJD dependerá de que los mismos estén sujetos al IVA, o bien sujetos pero exentos del mismo, las operaciones quedarán sujetas al ITPAJD por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, de la siguiente manera:

1. Constitución del derecho de opción de compra. Quedará sujeto y la base imponible será la cantidad mayor entre la que resulte de aplicar el 5 por 100 a la cantidad total de compra o la cantidad efectivamente pagada.
2. Ejercicio de opción de compra. Si se ejercitara dicha opción la base imponible será la establecida en el artículo 10.2 del TRLITPAJD.

7.- 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.

Obligación de notificar a representante y representado comunicaciones realizadas en el BOE.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

En el escrito presentado por parte del interesado manifiesta:

"En caso de haber intentado notificar a un representante dos veces a horas diferentes en dos días diferentes ¿Hay obligación de comunicar además por correo electrónico si ese es el medio de comunicación elegido en inspección tributaria?

¿Hay obligación de comunicar por otro medio, correo normal, correo certificado, dejar la comunicación a un vecino, publicar en el consulado español en ese país al representado, todo ello antes de su publicación en el BOE?

¿Es obligatorio llegado el momento de comunicar en el BOE, comunicar tanto al representante como al representado ya que el representado puede no tener o disponer de los medios o de las comunicaciones o del conocimiento?

Según la sentencia 147/2022 del Tribunal Constitucional de 29/11/2022 eso es así.

Hay obligación de notificar al representante de un español residente en un país no comunitario.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Confirmación de obligatoriedad de comunicar por más de un medio al representante y al representado previamente a su comunicación en el BOE y una vez que se comunique en el BOE comunicarlo tanto a nombre del representante como del representado.

CONTESTACION-COMPLETA:

Del escrito se deduce que el consultante no está obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración, pues hace referencia a la publicación de anuncios en el BOE. Lo que implica la notificación por comparecencia.

El régimen de notificaciones se encuentra en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), en adelante LGT.

El artículo 112 de la LGT establece:

“Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del

mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección.”.

El artículo 114.1 y 115 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, disponen, respectivamente:

“1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.”.

“Artículo 115. Notificación por comparecencia.

1. En el supuesto previsto en el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si el obligado tributario o su representante comparecieran dentro del plazo de los 15 días naturales siguientes a la publicación del anuncio, se practicará la notificación correspondiente y se dejará constancia de la misma en la correspondiente diligencia en la que, además, constará la firma del compareciente.

2. *En el supuesto de que el obligado tributario o su representante comparezcan pero rehúsen recibir la documentación que se pretende notificar, se documentará esta circunstancia en la correspondiente diligencia a efectos de que quede constancia del rechazo de la notificación, y se entenderá practicada la misma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

3. *En todo caso, se incorporará al expediente la referencia al boletín oficial donde se publicó el anuncio.”.*

*Conforme con lo anterior, **cumplidos los requisitos exigidos por la normativa señalada, se podrá proceder a la notificación por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán en el "Boletín Oficial del Estado"** en los términos reproducidos, siendo la Administración tributaria gestora la que valore, en cada caso concreto, cuándo se ha de acudir a la publicación en el “Boletín Oficial del Estado” siguiendo lo previsto en la normativa expuesta.*

*En consecuencia, en el caso de la consulta y en base a la información manifestada por el consultante, **en principio, no habría obligación de notificar por medio de comparecencia.***

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.

Cierre 2023: Recuerde ajustar al 23% las cuentas relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades.



Como todos nuestros lectores conocen por [otros artículos publicados](#) en este mismo "foro", el **Cierre Contable y Fiscal del ejercicio 2023** trae como **novedad** la **aplicación práctica por primera vez** del tipo de gravamen "*reducido*" del **23%** para todos aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que tributando al tipo general del impuesto, durante el período impositivo 2022, hayan tenido un Importe Neto de su Cifra de Negocios **-INCN- inferior a un millón de euros** (salvo sociedades con la consideración de entidad patrimonial).

Así, el profesional responsable del cierre contable y fiscal de la empresa, cuando con fecha **31.12.2023**, con independencia de la fecha real en la que se practique el cierre, realice la **liquidación contable del Impuesto sobre Sociedades**, habrá de determinar (*si en 2022 su INCN < 1 millón €*) la cuota de este tributo aplicando el porcentaje del **23%**; hasta aquí todo muy intuitivo y sencillo.



Ahora bien, desde que fue conocida la aplicación de este nuevo tipo de gravamen, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración **-NRV- 15ª del PGC Pyme**, las entidades se encontraron en la **obligación contable de ajustar los activos y pasivos** (representados por cuentas contables) que pudieran estar calculados al tipo de gravamen general del **25%**, **al nuevo tipo de gravamen (23%)** esperado en el momento de su reversión; muchos de ellos revertirán o se aplicarán en la propia liquidación del ejercicio 2023 y otros en años venideros. Algunos ejemplos muy claros de estos activos y pasivos los tenemos **representados en nuestra contabilidad en las subcuentas:**

- 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
- 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
- 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
- 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Un caso habitual de este ajuste lo encontramos con los créditos por pérdidas **de ejercicios anteriores** (subcuenta 4745) que tenemos en nuestra contabilidad y que debieron ser ajustados ya en el cierre del ejercicio 2022. El registro contable que debió realizarse, sería similar a: *(por la diferencia (25%-23%=2%) del tipo de gravamen aplicada sobre la base imponible negativa obtenida en el ejercicio correspondiente)*



Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	xxx	
a (4745) Créditos por pérdidas a compensar de XXX-1		xxx
a (4745) Créditos por pérdidas a compensar de XXX-3		xxx

Como podemos observar, en esta situación donde se reduce el tipo de gravamen, el derecho que nuestra entidad tiene frente a la Administración Tributaria a pagar menos impuesto sobre sociedades en ejercicios siguientes por las bases imponibles negativas que quedan pendientes de compensar, se ve reducido pues se pagará definitivamente un tipo menor; **lo conseguimos corrigiendo la subcuenta 4745 al hacerla funcionar por el Haber de nuestros registros contables.**



SuperContable.com

Pues bien el **cierre del ejercicio 2023**, también es un **buen momento para comprobar y revisar si efectivamente** en el ejercicio pasado **ajustamos todas y cada una de las cuentas** que estaban referenciadas al tipo de gravamen del 25% y si no lo hicimos, o nos quedó alguna pendiente, **realizar el "reajuste" de estas partidas en el presente fin de ejercicio;** además de, por supuesto, **comprobar que todas aquellas que se hayan podido generar en el ejercicio 2023 estén calculadas al tipo de gravamen correcto, sea 23% ó 25%**, según sea el tipo de gravamen esperado en el momento en que estos activos o pasivos vayan a revertir y entrar a formar parte de la base imponible del impuesto.



¿Qué requisitos deben cumplirse para poder incluir los datos en los "ficheros de morosos"?

Antonio Millán, Abogado, Departamento Jurídico de Supercontable - 06/09/2019 **ACTUALIZADO 15/01/2024**

No es la primera vez que en SuperContable hemos tratado aspectos relacionados con los **"ficheros de morosos"**, pero lo cierto es que, tanto desde el punto de vista del acreedor como del deudor, se trata de una cuestión



recurrente que sigue generando dudas y dando lugar a pronunciamientos jurisprudenciales recientes de la Sala Civil del Tribunal Supremo.

Y es que un tratamiento de los datos sobre solvencia patrimonial incorrecto o no conforme a la normativa vigente puede suponer para el "deudor" inscrito indebidamente un grave perjuicio, tanto financiero como reputacional; y para el acreedor no solo que dicha medida no cumpla su finalidad (y no sirva para cobrar las cantidades que se le deban o tenga mayores dificultades para ello), sino, además, tener que hacer frente a las posibles indemnizaciones que reclame el "moroso", si la inscripción no está bien hecha.

*Ejemplos de lo que decimos son la **Sentencia 1821/2023** del TS, de 21 de diciembre de 2023, y la **Sentencia 1794/2023** del TS, de 20 de diciembre de 2023, en los que el Alto Tribunal, como luego veremos, se pronuncia sobre los requisitos legales para la inclusión en un fichero de morosos. En concreto, analizan la necesidad del requerimiento de pago previo y el hecho de que la deuda no sea cierta por estar discutida.*



Para evitar esas situaciones y conocer cómo funciona este tipo de "**ficheros de morosos**", debemos empezar señalando que el Art. 20 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía

de los derechos digitales, es el que se ocupa de regular ahora los llamados **sistemas de información crediticia**, antes denominados ficheros de datos para la prestación de servicios sobre solvencia patrimonial y crédito.

Como punto de partida, la Ley señala que, salvo prueba en contrario, **se presume lícito el tratamiento de datos personales relativos al incumplimiento de obligaciones dinerarias, financieras o de crédito** por sistemas comunes de información crediticia cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que los datos hayan sido facilitados por el acreedor o por quien actúe por su cuenta o interés.
- Que los datos se refieran a deudas ciertas, vencidas y exigibles, cuya existencia o cuantía no hubiese sido objeto de reclamación administrativa o judicial por el deudor o mediante un procedimiento alternativo de resolución de disputas vinculante entre las partes.
- Que el acreedor haya informado al afectado en el contrato o en el momento de **requerir el pago** acerca de la posibilidad de inclusión en dichos sistemas, con indicación de aquéllos en los que participe.

Sepa que...

*La entidad que mantenga el sistema de información crediticia con datos relativos al incumplimiento de obligaciones dinerarias, financieras o de crédito **deberá notificar al afectado la inclusión de tales datos** y le informará sobre la posibilidad de ejercitar los derechos establecidos en los artículos 15 a 22 del Reglamento (UE) 2016/679, que son los derechos de acceso, rectificación, supresión («**el derecho al olvido**»), limitación del tratamiento, a la portabilidad de los datos, de oposición y sobre la decisiones individuales automatizadas, incluida la elaboración de perfiles, dentro de los treinta días siguientes a la notificación de la deuda al sistema, permaneciendo bloqueados los datos durante ese plazo.*

- Que los datos únicamente se mantengan en el sistema mientras persista el incumplimiento, con el límite máximo de cinco años desde la fecha de vencimiento de la obligación dineraria, financiera o de crédito.
- Que los datos referidos a un deudor determinado solamente puedan ser consultados cuando quien consulte el sistema mantuviese una relación contractual con el afectado que implique el abono de una cuantía pecuniaria o este le hubiera solicitado la celebración de un contrato que suponga financiación, pago aplazado o facturación periódica, como sucede, entre otros supuestos, en los previstos en la legislación de contratos de crédito al consumo y de contratos de crédito inmobiliario.

Cuando se haya ejercitado ante el sistema el derecho a la limitación del tratamiento de los datos impugnando su exactitud conforme a lo previsto en el artículo 18.1.a) del Reglamento (UE) 2016/679, el sistema informará a quienes pudieran consultarlo con arreglo al párrafo anterior acerca de la mera existencia de dicha circunstancia, sin facilitar los datos concretos respecto de los que se hubiera ejercitado el derecho, en tanto se resuelve sobre la solicitud del afectado.

- Que, en el caso de que se deniegue la solicitud de celebración del contrato, o éste no llegara a celebrarse, como consecuencia de la consulta efectuada, quien haya consultado el sistema informe al afectado del resultado de dicha consulta.

Respecto a estos requisitos la jurisprudencia, no obstante, ha venido matizando su aplicación. Así, la **Sentencia 1821/2023** del TS, de 21 de diciembre de 2023, señala que el requerimiento de pago previo ha sido caracterizado como un requisito esencial, pero también, como se establece en la Sentencia 960/2022, de 21 de diciembre, que, respecto a su omisión o práctica defectuos, deben valorarse las circunstancias concretas de la deuda y la sorpresa para el interesado por la inclusión de sus datos en el fichero.

La interpretación funcional del requisito del requerimiento se funda en la necesidad de evitar que sean incluidas en estos registros personas que, por un simple descuido, por un error bancario al que son ajenas, o por cualquier otra circunstancia de similar naturaleza, han dejado de hacer frente a una obligación dineraria vencida y exigible sin que ese dato sea pertinente para enjuiciar su solvencia.

En consecuencia, el TS ha señalado que, por ejemplo, en casos de contumacia en el impago de las deudas la finalidad del requerimiento habría decaído; y el deudor no se ve sorprendido por la inclusión en el fichero al tener constancia de la deuda; y aunque no reciba el requerimiento de pago no por ello se vulneraría su derecho al honor o, en caso de ser una empresa, su buen nombre, reputación o prestigio.

Y la [Sentencia 1794/2023](#) del TS, de 20 de diciembre de 2023, respecto a la Certeza y exigibilidad de la deuda, señala que no cabe incluir en estos registros de morosos datos personales por razón de deudas inciertas, dudosas, no pacíficas o sometidas a litigio.

Basta con que el deudor haya mostrado razonablemente su disconformidad con la conducta del acreedor y que el crédito que el acreedor pretende tener carezca de base suficiente para que tal crédito no pueda dar lugar a la inclusión de los datos del cliente en un registro de morosos.

Las entidades que mantengan el sistema y las acreedoras, respecto del tratamiento de los datos referidos a sus deudores, **tendrán la condición de corresponsables del tratamiento de los datos**, siendo de aplicación lo establecido por el artículo 26 del Reglamento (UE) 2016/679, que se refiere precisamente a los corresponsables del

tratamiento y autoriza a los interesados a ejercer los derechos que les reconoce el Reglamento frente a, y en contra de, cada uno de los responsables.

La presunción de licitud del tratamiento a que se refiere el apartado 1 del Art. 20 LO 3/2018 no ampara los supuestos en que la información crediticia sea asociada por la entidad que mantenga el sistema a informaciones adicionales a las contempladas en dicho apartado 1, relacionadas con el deudor y obtenidas de otras fuentes, a fin de llevar a cabo un perfilado del mismo, en particular mediante la aplicación de técnicas de calificación crediticia.

Corresponderá al acreedor garantizar que concurren los requisitos exigidos para la inclusión en el sistema de la deuda, respondiendo de su inexistencia o inexactitud..

Finalmente, tal y como señala la Disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 3/2018, ***NO se incorporarán a los sistemas de información crediticia*** a los que se refiere el apartado 1 del Art. 20 LO 3/2018 ***deudas en que la cuantía del principal sea inferior a cincuenta euros***. El Gobierno, mediante real decreto, podrá actualizar esta cuantía.



Aquí puede acceder al formulario para ejercer el ***DERECHO DE SUPRESIÓN***
O "DERECHO AL OLVIDO" , más conocido como Derecho de Cancelación.

¿Qué implica para la empresa y sus trabajadores la subida del 5% del SMI?



Antes de lo esperado y poco después de conocer la prórroga del Salario Mínimo Interprofesional -SMI- de 2023, como una de las novedades laborales introducidas por el **Real Decreto 8/2023**, se anuncia el incremento definitivo de este suelo de contratación que supera las previsiones iniciales del 4%, y lo sitúa en un **5% más**. La subida de **54 euros** con respecto a los 1.080 de 2023, lo coloca para **2024 en 1.134 euros al mes en 14 pagas, 1.323 para quienes tengan las pagas extraordinarias prorrateadas y 15.876 al año.**

Este nuevo aumento, como ya ocurrió con la **subida del 8% del año 2023**, se produce sin el beneplácito de las organizaciones empresariales más representativas y se refiere a la cantidad bruta que recibe en la nómina cada empleado, por lo que desde la perspectiva de la empresa, **a esta cantidad habrá que aplicarle el porcentaje de cotización correspondiente a la aportación empresarial** y desde la perspectiva del trabajador, será necesario descontarle las aportaciones a la seguridad social y al IRPF para obtener la cantidad neta o líquido a percibir en cada nómina.

Recuerde que:

El incremento en el SMI condiciona la cuantía de las bases mínimas de cotización, lo que repercute en la subida de las pensiones mínimas.

Analicemos algunas de las cuestiones más frecuentes que se presentan cuando se produce una nueva subida del SMI.

¿La subida del SMI se aplica al salario base o a todos los conceptos salariales?

Partiendo de aquí, una pregunta recurrente es sobre qué conceptos salariales se aplica la subida y para ello, el [artículo 27.1](#) del Estatuto de los Trabajadores es clarividente al señalar que:

La revisión del salario mínimo interprofesional no afectará a la estructura ni a la cuantía de los salarios profesionales cuando estos, en su conjunto y cómputo anual, fueran superiores a aquel.

Lo que nos indica aquí la norma es la necesidad de aplicar el porcentaje de la subida a todos los conceptos que formen parte del salario, entre los que se incluyen los trienios por antigüedad y otros conceptos a los que tenga el trabajador derecho (como el plus de idiomas) e incluso asociados a la actividad como la nocturnidad, turnicidad o toxicidad. De este modo, salvo que el convenio excluya algún complemento, **la empresa podrá amortiguar el incremento del SMI agrupando estos pluses junto al salario base.**

No podrá compensarse esta subida con aquellos pluses que tengan naturaleza extrasalarial como lo son el plus de transporte, el plus de vestuario y el resto de cantidades que conforme al [artículo 26.2 E.T.](#) no se consideran salario: las indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.

¿Cómo afecta la subida del SMI a un embargo de la nómina?

A efectos de determinar la inembargabilidad del salario se tendrán en cuenta tanto el periodo de devengo como la forma de cómputo, se incluya o no el prorrateo de las pagas extraordinarias, garantizándose la inembargabilidad de la cuantía que resulte en cada caso ***por lo que la cantidad correspondiente al SMI no podrá ser embargable.***

En particular, ***si junto con el salario mensual se percibiese una gratificación o paga extraordinaria***, el límite de inembargabilidad estará constituido por el doble del importe del salario mínimo interprofesional mensual y en el caso de que en el salario mensual percibido estuviera incluida la parte proporcional de las pagas o gratificaciones extraordinarias, el límite de inembargabilidad estará constituido por el importe del salario mínimo interprofesional en cómputo anual prorrateado entre doce meses.



En efecto, cuando hablamos de tramos nos referimos al artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que señala: **ampliar**

La mejor forma de entenderlo es mediante su aplicación práctica, por lo que veamos un ejemplo:

Ejemplo

Un trabajador obtiene un sueldo neto mensual de 2.400 euros.

Los primeros 1.134 euros son inembargables, porque se corresponden con la cuantía del SMI para 2024.

Una vez descontada la cuantía del SMI nos quedaría una cantidad de 1.266 euros sobre la que aplicar los

tramos a que se refiere el artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de modo que:

- Desde 1.134 euros hasta 2.268 euros (el doble del SMI) se embargará un 30%, es decir, la cantidad de 340,20 euros.
- Desde 2.268 euros hasta 2.400 euros se embargará un 50%, es decir, la cantidad de 66,00 euros.

Solución

Por tanto, para un sueldo neto mensual de 2.400 euros, podrán embargarse mensualmente 406,20 euros.

Sin embargo, la cuestión plantea ciertas diferencias cuando se trata de efectuar un embargo sobre las pagas extraordinarias para el caso de que no estén prorrateadas. En estos casos el cálculo del embargo puede hacerse de dos formas:

- Una es aplicar a éstas pagas extras el límite inembargable del salario interprofesional, como si se tratase de la nómina mensual ordinaria, y a la cantidad sobrante aplicar los tramos previstos.
- La otra posibilidad es sumar la cuantía de la nómina mensual con la de la paga extra y aplicar a dicha cantidad, como cuantía inembargable, dos veces el SMI mensual (uno por la paga extra y otro por la cuantía mensual).

A la cantidad restante se le aplicará los tramos y porcentajes legalmente establecidos. Veámoslo gráficamente con otro ejemplo:

Ejemplo

Un trabajador con sueldo neto de 2.000 euros al mes y dos pagas extras de 2.000 euros cada una.

Solución

- 1ª Opción: Los primeros 1.134 euros son inembargables tanto en la nómina mensual como en la paga extra, porque se corresponden con la cuantía del SMI para 2024. Una vez descontada la cuantía del SMI nos quedaría una cantidad de 866 euros, tanto en la nómina mensual como en la paga extra, sobre las que aplicar los tramos a que se refiere el Artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.
- 2ª Opción: Se suman las cuantías de la nómina mensual y de la paga extra, lo que nos daría un resultado de 4.000 euros. A dicha cantidad aplicamos, como límite inembargable, la cuantía de dos veces el SMI mensual (2.268 euros). A la cantidad restante (1.732 euros) se le aplican los tramos a que se refiere el Artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

SMI y empleados del hogar:

Otra de las implicaciones de la subida del SMI es el incremento de la cuantía mínima por hora por la que serán retribuidos y retribuidas las personas trabajadoras al servicio del hogar, que pasa de 8,45 a **8,87 euros por hora efectivamente trabajada en 2024**.

Como conclusión:

En el momento en el que se materialice el acuerdo con la aprobación del Real Decreto que establezca la cuantía del SMI aplicable con efectos de **1 de enero de 2024, este suelo de contratación se situará en 1.134 euros en 14 mensualidades o 1.323 en 12 mensualidades, lo que suma un total anual de 15.876 euros.** La subida, sin acuerdo con la patronal, acerca el objetivo que se planteó el gobierno de alcanzar el 60% del salario medio a final de legislatura. Por tanto esta será la **cuantía que recibirá un trabajador a jornada completa y proporcionalmente al número de horas trabajadas** para el resto de empleados.



¿Qué novedades en el IVA ha traído el año 2024?

Consulta fiscal que se ha convertido en habitual a la entrada de cada año consecuencia de la normativa publicada en masa al final del ejercicio anterior, especialmente desde que la utilización del real decreto-ley se ha convertido en norma en lugar de algo extraordinario. En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere se le añade la cantidad de medidas transitorias que vencían a 31 de diciembre sin saber si continuarían hasta pocos días antes del final de su vigencia, así como la aprobación y modificación de modelos tributarios relacionados.



En este sentido, para facilitar la búsqueda de los cambios y prórrogas producidas, a continuación encontrará un resumen de todas las novedades en el IVA en 2024:

Tipos impositivos:

Prórroga del 0% de IVA a los alimentos de primera necesidad hasta 30-06-2024.

El **Real Decreto-ley 8/2023**, de 27 de diciembre, modifica el artículo 72 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, para prorrogar hasta el 30 de junio de 2024 la aplicación del tipo del cero por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- Las harinas panificables.
- Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- Los quesos.
- Los huevos.
- Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Durante la vigencia de esta medida el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0%.

Si no se vuelve a prorrogar, el 1 de julio de 2024 estos alimentos volverían a estar gravados al tipo del 4% de IVA (y al 0,50 por ciento de recargo de equivalencia para los comerciantes minoristas).

Prórroga del 5% de IVA a pastas y aceites hasta 30-06-2024.

La modificación del artículo 72 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, también trae la prórroga hasta el 30 de junio de 2024 de la aplicación del tipo del cinco por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las pastas alimenticias y de los aceites de oliva y de semillas. El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,62 por ciento.

Si no se vuelve a prorrogar, el 1 de julio de 2024 estos alimentos volverían a estar gravados al tipo del 10% de IVA (y al 1,4 por ciento de recargo de equivalencia para los comerciantes minoristas).

10% de IVA para la energía eléctrica hasta 31-12-2024.

Con efectos desde el 1 de enero de 2024 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2024, se aplicará el tipo del 10 por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de:

- Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.

- Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social.

En la práctica supone doblar el IVA aplicable a la factura de electricidad respecto del 5% establecido hasta el 31 de diciembre de 2023. Y el próximo año volverá a subir si no se prorroga la medida: el 1 de enero de 2025 la energía eléctrica volvería a estar gravada al tipo general del 21% de IVA.

10% de IVA para el gas natural hasta 31-03-2024.

Desde el 1 de enero de 2024 y vigencia hasta el 30 de marzo de 2024 se aplicará el tipo del 10 por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural.

Esta medida supone gravar con el doble de IVA las facturas de gas respecto del 5% aplicable en el año anterior. Y el 1 de abril de 2024 al gas natural se le aplicará el tipo general del 21% de IVA si no se prorroga el tipo reducido.

10% de IVA para briquetas y pellets de biomasa y leña hasta 30-06-2024.

Hasta el 30 de junio de 2024 será de aplicación el tipo del 10 por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña. Y en consecuencia, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1,4 por ciento mientras dure la medida.

Como en los dos casos anteriores, se trata de una subida del IVA aplicable a estos productos respecto del 5% estipulado hasta el 31 de diciembre de 2023. No obstante, si no se prorroga la medida, el 1 de julio de 2024 se volverá a aplicar el tipo general del 21% de IVA tanto a las briquetas y pellets procedentes de la biomasa como a la madera para leña (y el 5,2 por ciento de recargo de equivalencia para los comerciantes minoristas).

Módulos:

Orden de módulos para 2024.

Como indicamos en un [artículo anterior](#), el 1 de enero de 2024 ha entrado en vigor la nueva orden de módulos para el ejercicio 2024. En lo que se refiere al Régimen simplificado del IVA, la [Orden HFP/1359/2023](#), de 19 de diciembre, mantiene para 2024 las actividades incluidas, la cuantía de los signos, índices o módulos y las instrucciones para su aplicación, en los mismos términos que en el ejercicio anterior.

Prórroga de los límites excluyentes del régimen simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Se modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA para mantener en 2024 los límites excluyentes del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA igual que en el ejercicio anterior, como se viene produciendo cada año desde 2016. Así se quedan 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.

Asimismo, debido a la compatibilidad entre regímenes también se prorrogan estos límites para la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF.

En consecuencia, se amplía hasta el 31 de enero de 2024 el plazo de renunciaciones a estos regímenes, así como la revocación de las mismas, que deban surtir efectos para el año 2024.

Modelos tributarios:

Modelo 390 de Resumen anual del IVA.

La Orden HFP/1397/2023, de 26 de diciembre, modifica la página 2 del **modelo 390** para incluir dos nuevas casillas (663 y 665) en las que poder declarar los tipos del recargo de equivalencia distintos de los expresamente regulados en el artículo 165 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (0% y 0,62%), consecuencia de las rebajas de los tipos impositivos del IVA aprobadas de forma extraordinaria para el año 2023.

Nuevo modelo 379 de declaración informativa sobre pagos transfronterizos.

La **Orden HFP/1415/2023**, de 28 de diciembre, aprueba el modelo 379 "Declaración informativa sobre pagos transfronterizos", que tendrá una periodicidad trimestral y deberá presentarse en el mes siguiente a cada trimestre natural por los proveedores de servicios de pago (entidades de crédito, de dinero electrónico y de gestión de pagos), respecto de los pagos transfronterizos realizados en cada trimestre natural, es decir, aquellos pagos en los que el ordenante esté ubicado en un Estado miembro y el beneficiario esté situado en otro Estado miembro o en un país o territorio tercero.

Reglamento del IVA:

El **Real Decreto 1171/2023**, de 27 de diciembre, ha modificado el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para introducir las siguientes novedades:

Armonización de la normativa aduanera comunitaria.

En las exenciones en las exportaciones se añade las efectuadas por quien ostente la condición de exportador conforme a la normativa aduanera, distinto del transmitente o adquirente del bien; en las exenciones relativas a la situación de depósito temporal, se elimina las menciones a las zonas francas y depósitos francos, y se sustituye las exenciones en regímenes suspensivos por las exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales.

Procedimiento para recuperar el IVA de créditos incobrables.

Se incluye la modificación de la base imponible cuando se trate de procesos de insolvencia declarados por un órgano jurisdiccional en otro Estado miembro a los que resulte aplicable el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015.

Registro de pagos transfronterizos.

Se define el contenido de los registros que deben llevar los proveedores de pago por los pagos transfronterizos así como la obligación de presentar la declaración a la que hemos hecho alusión anteriormente (modelo 379). En definitiva, se trata del desarrollo reglamentario de las obligaciones establecidas en los **artículos 166 ter** y siguientes de la Ley del IVA, introducidos por la Ley 11/2023, de 8 de mayo, de trasposición de Directivas de la Unión Europea en materia de accesibilidad de determinados productos y servicios, migración de personas altamente cualificadas, tributaria y digitalización de actuaciones notariales y registrales; y por la que se modifica la Ley 12/2011, de 27 de mayo, sobre

responsabilidad civil por daños nucleares o producidos por materiales radiactivos., en vigor desde el 1 de enero de 2024.

Obligación de presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Se acota el concepto de adquisiciones intracomunitarias de servicios exclusivamente a los supuestos en los que el sujeto pasivo sea el destinatario, de tal forma que quedan excluidos de declaración los servicios de mediación inmobiliaria efectuados por personas o entidades no establecidos.

Procedimiento de devolución del IVA soportado en España por empresarios y profesionales no establecidos en la Comunidad.

Desde el 1 de julio de 2024, la primera solicitud de devolución que un representante presente por cuenta de un solicitante concreto debe necesariamente ir acompañada del correspondiente poder de representación. Asimismo, la solicitud de devolución debe acompañarse de la copia electrónica de las facturas que serían obligatorias si el solicitante estuviese establecido en la Comunidad (facturas cuya base imponible supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante).

Normativa pendiente de aprobación en 2024:

*Como indicamos en un comentario anterior sobre la **entrada en vigor de la obligación de certificar los programas de facturación, emitir facturas electrónicas y enviarlas a la AEAT**, está pendiente de publicación la Orden ministerial que desarrolle técnicamente el Reglamento Veri*factu así como el Reglamento de factura*

electrónica B2B, que darán comienzo a la cuenta atrás para que tales obligaciones entren en vigor, presumiblemente ya en 2025.

También está pendiente de publicación la Orden que apruebe el modelo 238 de declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas, así como el modelo 040 para el registro censal de los operadores de plataformas, dando comienzo efectivo a la obligaciones de información de las interfaces digitales a efectos de asistencia mutua en el ámbito de la cooperación administrativa comunitaria.

Cómo se declaran las facturas rectificativas en los modelos 303 y 390 de IVA.

Mateo Amando López, Departamento Contable-Fiscal de SuperContable.com - 15/01/2024



Desde SuperContable.com sabemos que las facturas rectificativas generan cierta desconfianza, tanto por sus peculiaridades como por los casos en que se realizan y es por ello que hemos realizado varios comentarios sobre las mismas explicando su **contenido, plazos y motivos** o su **registro contable**, entre otros. En este caso queremos repasar **su declaración en los modelos tributarios 303** de declaración del IVA y **390** de resumen anual del IVA.

Facturas rectificativas emitidas:

Como ya debemos saber, las facturas rectificativas deben contener una serie especial de numeración por lo que no debe extrañar que **se deban declarar de forma diferente al resto de facturas**.

Ahora bien si su emisión se ha debido a modificaciones que no afecten a la base imponible ni a la cuota del IVA no tendrán incidencia en la autoliquidación de IVA, simplemente se incluirán en el libro registro de facturas expedidas.

Sin embargo, en el caso más habitual en que sí afectan a la base imponible y/o a la cuota devengada, deberá incluirse el importe de la variación en las **casillas 14 y 15 del modelo 303** -modificación de bases y cuotas-, con el signo que corresponda (en negativo si disminuye las cuotas repercutidas y en positivo si la variación supone un aumento). Si la modificación también afecta al recargo de equivalencia utilizaremos las casillas 25 y 26.

En cuanto al **periodo en que debe incluirse la rectificación**, el caso de que la rectificación suponga un **aumento de las cuotas inicialmente repercutidas**, si está fundada en las causas de modificación de la base imponible (**artículo 80 LIVA**) o se deba a un error fundado de derecho, se realizará en la autoliquidación del periodo en que se emita la factura rectificativa, pero si se debe a otro motivo deberá incluirse mediante declaración complementaria del periodo en que se consignaron las cuotas repercutidas objeto de rectificación, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan.

Si por el contrario la factura rectificativa **minora las cuotas inicialmente repercutidas** puede elegir entre presentar un escrito ante la Administración Tributaria para solicitar la rectificación de la autoliquidación del periodo en que se incluyó inicialmente o regularizar la situación en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se emita la factura rectificativa o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, con la obligación de reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

No obstante, si la factura rectificativa se deba a que la operación gravada queda sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, se deberá proceder a la rectificación en la autoliquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.

Una vez incluidas en la autoliquidación del IVA es lógico que también deban incluirse en el resumen anual del IVA (**modelo 390**) si bien en este caso debemos diferenciar según el motivo de emisión de la factura rectificativa:

- En las **casillas 31 y 32** por las modificaciones motivadas por supuestos de auto de declaración de concurso o por créditos total o parcialmente incobrables. Si también afecta al recargo de equivalencia utilizaremos las casillas 45 y 46.
- En las **casillas 649 y 650** por las modificaciones de afecten a operaciones intragrupo.
- En las **casillas 29 y 30** por el resto de modificaciones de bases imponibles y cuotas. Si la modificación afecta al recargo de equivalencia utilizaremos las casillas 43 y 44.

Recuerde:

*Tenga en cuenta que si la factura rectificativa se ha emitido para poder **recuperar el IVA repercutido** en caso de créditos incobrables o porque el deudor está en concurso de acreedores también debe comunicarse directamente a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde su emisión.*

Facturas rectificativas recibidas:

En el supuesto de facturas rectificativas recibidas, las mismas afectarán al IVA soportado y es por ello que su consignación en el modelo 303 se realiza a través de las **casillas 40 y 41** -rectificación de deducciones- con el signo que corresponda (en negativo si disminuye las cuotas deducibles y en positivo si las aumenta).

No obstante, la duda más habitual en este caso es **en qué periodo se debe incluir la rectificación:**

- Si la rectificación implica un **incremento de las cuotas deducibles**, su inclusión es potestativa, debiendo hacerse en la autoliquidación del período en que se reciba la factura rectificativa o en las declaraciones siguientes, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo del impuesto o desde que se hayan producido las circunstancias determinantes de la modificación de la base imponible. Ahora bien, si la causa de la rectificación no es la modificación de la base imponible sólo tendremos de margen un año desde la expedición de la factura rectificativa.
- Si la rectificación implica una **minoración de cuotas deducibles**, su inclusión obligatoria depende del motivo de la rectificación:
 - En caso de error fundado de derecho o modificación de la base imponible no motivada por concurso: en la autoliquidación del período en que se hubiese recibido la factura rectificativa.
 - En el supuesto de concurso o si la operación gravada queda sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso: la rectificación deberá realizarse mediante declaración complementaria del período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda aplicar recargos ni intereses de demora.

Una vez que tenemos estos plazos claros, su inclusión en el **modelo 390** de resumen anual del IVA no tiene mayor complejidad: utilizaremos las **casillas 639 y 62** para reflejar todas las rectificaciones de deducciones del ejercicio en cuestión salvo que correspondan a operaciones intragrupo, en cuyo caso utilizaremos las casillas 651 y 652.

Para terminar, en la siguiente imagen puede ver de forma gráfica dónde debe consignar los importes de las facturas rectificativas según el caso:

Liquidación (3)						
Régimen general						
IVA devengado						
	Base imponible	Tipo %	Cuota			
Régimen general	04	1.600,00	05	10	06	160,00
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	07	78.000,00	08	21	09	16.380,00
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	10	6.100,00			11	1.281,00
Modificación bases y cuotas	12				13	
Modificación bases y cuotas	14	- 2.600,00			15	- 546,00
Recargo equivalencia... Rectificativas Expedidas	16		17		18	
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	19		20		21	
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	22		23		24	
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25				26	
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])...					27	17.275,00
IVA deducible						
	Base	Cuota				
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	47.100,00	29	9.770,00		
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30		31			
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32		33			
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34		35			
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	6.100,00	37	1.281,00		
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38		39			
Rectificación de deducciones	40	- 5.000,00	41	- 830,00		
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.			42			
Regularización bienes de inversión			43			
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata			44			
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])					45	10.221,00
Resultado régimen general ([27] - [45])					46	7.054,00

Modelo 390

IVA DEVENGADO

Casillas 29, 30, 649, 650, 31 y 32.

Casillas 43, 44, 45 y 46

IVA DEDUCIBLE

Casillas 639, 62, 651 y 652.



Si desea aprender todas las implicaciones que conlleva la realización de facturas rectificativas, así como los requisitos que debemos cumplir en su confección, le emplazamos a realizar nuestro **SEMINARIO Cómo hacer facturas rectificativas y otras cuestiones**, en donde además se abordarán otras cuestiones problemáticas que actualmente tenemos a la hora de realizar el proceso de facturación en la empresa.

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

Contables 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

