



La Nueva Factura está cada vez más cerca...

¿Estás preparado para su llegada? En este webinar tienes toda la información.

Quiero saber más

Boletín semanal

Boletín nº16 16/04/2024

NOTICIAS

El Supremo advierte: si Hacienda embarga una cuenta bancaria, el ciudadano debe demostrar que el dinero no se puede confiscar

El alto tribunal corrige a un juez que dio por supuesto que el saldo provenía de una pensión blindada por la ley

El Gobierno cambia los criterios de tamaño de las pymes para adecuarlos a la inflación.

Las compañías que ganen menos de 10 millones presentarán cuentas simplificadas. A efectos de auditoría, será mediana empresa la que ingrese...

Justicia simplifica la plataforma electrónica para la liquidación de microempresas

eleconomista.es 16/04/2024

La Justicia europea respalda que España prohíba perdonar las deudas con Hacienda

eleconomista.es 11/04/2024

OCU recuerda que los afectados de Afinsa ya pueden declarar la pérdida en la declaración de la Renta.

www.europapress.es 15/04/2024

El Gobierno plantea extender la jubilación activa como condición para cobrar el 100% de la pensión.

eleconomista.es 11/04/2024

FORMACIÓN

COMENTARIOS

Novedades y Situaciones Complejas del IRPF 2023

¡Campaña IRPF 2023 y mucho más! Seminario imprescindible, tendrás todos los conceptos claros antes de empezar la campaña

JURISPRUDENCIA

Los días de permiso retribuido por fallecimiento y enfermedad grave; y por traslado del domicilio habitual no pueden computarse como descanso

STS Sala de lo Social, de 20 de marzo de 2024. Se confirma la sentencia de la sala de lo social de la Audiencia Nacional.

CONSULTAS TRIBUTARIAS

Deducción de las cuotas de IVA soportadas relacionadas con las ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

Consulta DGT V3255-23. Empresa residente en España, inscrita en el ROI y con número EORI. Importa productos de fuera de la UE; se reciben en Alemania...

AGENDA

Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

IRPF: cómo actuar ante errores en retenciones practicadas.

A la hora de abonar determinadas rentas sujetas a retención, podemos incurrir en errores en cuanto al tipo aplicable. Analizamos los distintos supuestos que pueden tener lugar y cómo debería procederse.

ARTÍCULOS

Estas son las novedades que afectarán a las cuentas anuales en el cierre contable de 2023

Describimos las principales claves normativas y de valoración y ajuste que afectan al cierre contable de 2023.

CONSULTAS FRECUENTES

Cómo liquidar las diferencias del SMI por la nueva Orden de Cotización en la TGSS.

Publicada la nueva Orden de cotización, les contamos el procedimiento que seguirá la TGSS para liquidar las diferencias con el SMI en la cotización

FORMULARIOS

Permiso enfermedad o accidente

Modelo de solicitud del trabajador a la empresa para ausentarse de puesto por accidente, enfermedad grave de cónyuge, pareja de hecho o parientes hasta segundo grado.

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 nº16 16/04/2024

Deducción de las cuotas de IVA soportadas relacionadas con las ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante es una empresa residente en España, inscrita en el ROI y con número EORI. Se dedica a la importación de productos de fuera de la Unión Europea. Estos productos se reciben en Alemania donde son despachados a la importación en la Aduana abonando el IVA alemán.

Una vez producido el despacho a la importación, los productos serán vendidos a particulares de la Unión Europea que los soliciten desde Alemania a través de una distribuidora internacional con la que la consultante llegó a un acuerdo.

CUESTIÓN PLANTEADA:

- Estado miembro de la Unión en el que debe darse de alta para el régimen de ventanilla única de ventas a distancia del Impuesto sobre el Valor Añadido teniendo en cuenta que no tiene establecimiento permanente en Alemania.
- Dedución de las cuotas de IVA soportado en España en caso de aplicar el régimen de ventanilla única citado.

CONTESTACION-COMPLETA:

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

El artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

(...).”

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como *“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.

(...).”.

Por otra parte, el artículo 8, apartado Tres, número 2º de la Ley 37/1992, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (BOE de 28 de abril), con efectos desde el 1 de julio de 2021, define las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros como *“las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de esta Ley.

b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de esta Ley.”.

De conformidad con lo anterior, las ventas a distancia de bienes importados requieren, como requisito esencial, que el destinatario de las mismas sea una persona física que no actúe como empresario o profesional o una entidad del artículo 14 de la Ley 37/1992 que se caracteriza por no tener derecho a la deducción en el Impuesto.

Del escrito de consulta parece deducirse que el destinatario de dichas importaciones de bienes es la propia entidad consultante, una sociedad mercantil, por lo que al no cumplirse el requisito del destinatario previsto en el citado artículo 8.Tres se puede concluir que no se trata de ventas a distancia de bienes importados y por tanto el consultante deberá abonar el IVA alemán en la aduana tal y como está realizando.

La contestación de esta consulta se realiza bajo dicha premisa.

2.- El artículo 8, apartado tres, de la Ley 37/1992, define las ventas a distancia intracomunitarias de bienes de la siguiente forma:

“Tres. A efectos de esta ley, se entenderá por:

1º. “Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2º.

b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2º.”.

Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, una vez realizada la importación en Alemania y el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación alemán, realiza entregas de bienes desde Alemania a particulares de la Unión Europea.

En consecuencia con lo anterior, la consultante realizará ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando sus destinatarios sean las personas previstas en el artículo 14 de la Ley o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, y siempre que sean bienes distintos a los previstos en la letra b) del apartado tres.1º del citado artículo 8 de la Ley, anteriormente citado, tal y como parece deducirse del escrito de consulta.

3.- La normativa referente al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes se regula en el artículo 33.a) 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 de 2006), que señala lo siguiente:

“No obstante lo dispuesto en el artículo 32:

a) el lugar de entrega de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se considerará el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente;”.

Esta artículo ha sido objeto de transposición al ordenamiento jurídico español por el artículo 68.Tres de la Ley 37/1992, que para las ventas realizadas por un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del Impuesto dispone lo siguiente:

“Tres. Se entenderán también realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

a) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando dicho territorio sea el lugar de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente.

La regla anterior no resultará de aplicación cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a') que las ventas sean efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo, o sus equivalentes en la legislación del Estado miembro referido en la letra a').

b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:

a') cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;

b') que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.

De acuerdo con el escrito de consulta, las ventas a distancia intracomunitarias de bienes realizadas por la entidad consultante cuyo inicio o expedición se realice desde Alemania tributarán en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte. En particular, tributarán en territorio de aplicación del Impuesto las ventas a distancia intracomunitarias realizadas por la consultante desde Alemania a España.

En este sentido, el artículo 73 de la Ley recoge el umbral máximo de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que permite mantener la tributación en origen señalando a tal efecto lo siguiente:

“Uno. A los efectos previstos en el artículo 68.Tres.a) y b) de esta Ley, y en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de esta Ley, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Cuando las operaciones efectuadas durante el año en curso superen el límite indicado en el párrafo anterior, será de aplicación lo establecido en el artículo 68.Tres.a) de esta Ley y en el artículo 70.Uno.4.º.a) de esta Ley.

El límite previsto en el párrafo primero de este apartado no será de aplicación cuando las ventas a distancia intracomunitarias de bienes sean efectuadas, total o parcialmente, desde un Estado miembro distinto del de establecimiento.

Dos. Los empresarios o profesionales que realicen estas operaciones podrán optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente o en el que estén establecidos, tratándose de las prestaciones de servicios, por la tributación de las mismas como si el límite previsto en el párrafo primero hubiera

excedido los 10.000 euros. Cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

Para la aplicación del límite a que se refiere este artículo debe considerarse que el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse a estos efectos.”.

Desde 1 de julio de 2021, este umbral incluye no solo los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el artículo 70.uno.4º y 8º de la Ley sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del artículo 68.Tres.a) y b) de la Ley del Impuesto.

*Del escrito de consulta resulta que la consultante **está establecida únicamente en España pero realiza ventas a distancia intracomunitarias de bienes desde Alemania a España**, en cuyo caso **no cumpliría el requisito** previsto en párrafo tercero del apartado Uno del artículo 73 y no podría aplicar el umbral a sus ventas a distancia intracomunitarias.*

*En conclusión, **todas sus ventas a distancia intracomunitarias realizadas desde Alemania tributarían en destino**, lugar de llegada de la expedición o transporte de las mercancías.*

Para facilitar la aplicación de las nuevas reglas de tributación del comercio electrónico la Comisión Europea ha publicado una relación con los tipos impositivos aplicables a cada categoría de bien y servicio por los diferentes Estados

miembros que pueden ser consultados en las siguientes direcciones:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm#shortcut-11

Para la tributación de estas ventas en destino la consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y que se analiza en el apartado 4 de esta contestación.

En otro caso, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

4.- El régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 unvicies a 163 quatervicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecimos de la Directiva 2006/112/CE.

Este régimen permite a los empresarios que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés).

Este sistema de ventanilla única requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones.

No obstante, para los empresarios o profesionales, como la consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 unvicies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 duovicies de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que la consultante deberá:

“a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación,

durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:

a') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo.

La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La opción por la aplicación del régimen de la Unión se desarrolla en el artículo 61 terdecies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en vigor desde el 1 de julio de 2021, que establece lo siguiente:

“1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:

a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o

b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.”.

Por último, en cuanto a las obligaciones formales que acarrea dicho régimen especial, el artículo 61 sexiesdecies del Reglamento del Impuesto señala, para el régimen de la Unión, lo siguiente:

“1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

- a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;*
- b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;*
- c) la fecha de realización de la operación;*
- d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;*

e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;

f) el tipo del Impuesto aplicado;

g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;

h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;

i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;

j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;

k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;

l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.”.

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde la consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice, y

- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar la consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

Por último, en relación al régimen de deducción de las cuotas soportadas relacionadas con las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, señalar lo siguiente:

*Si la consultante se acoge al régimen de la Unión, el artículo 163 terdies de la Ley 37/1992 dispone que **no podrá deducir en la declaración-liquidación que presente en el régimen especial** (modelo 369, anteriormente citado) cantidad alguna por las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial.*

*No obstante lo anterior y **para poder recuperar el importe de las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial se prevé lo siguiente:***

- La consultante **podrá solicitar la devolución de las eventuales cuotas soportadas en otros Estados miembros de consumo** relacionadas con dichas operaciones mediante el procedimiento de devolución en los términos previstos en la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008.
En particular, en el caso de empresarios o profesionales, como la consultante, que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley 37/1992.
- Las **cuotas soportadas en territorio de aplicación del Impuesto**, cuando el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, **se deducirán conforme al régimen general** del Impuesto.

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.

Tipo de IVA y deducción por obras para mejora de eficiencia energética en IRPF cuando se sustituyen paneles térmicos en vivienda.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante va a sustituir los paneles térmicos que tiene instalados en su vivienda debido a una avería.

CUESTIÓN PLANTEADA:

- Requisitos para aplicar el tipo reducido de IVA del 10 por ciento.
- Posibilidad de aplicar la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION-COMPLETA:

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- La consultante es una persona física que va a contratar la sustitución de paneles térmicos en su vivienda a consecuencia de una avería en los mismos.

Se cuestiona el tipo impositivo aplicable a la citada operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91, apartado uno.3, número 1º de la citada Ley, establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a *"las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.*

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

(...).".

Según los criterios interpretativos del mencionado precepto legal, relativos a la construcción de edificaciones, recogidos en la doctrina de esta Dirección General, la aplicación del tipo impositivo reducido procederá cuando:

- a) Las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.
- b) Dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

La expresión *"directamente formalizados"* debe considerarse equivalente a *"directamente concertados"* entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

A los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

c) Dichas ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.

Se considerarán destinados principalmente a viviendas los edificios cuando al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a ser utilizada como vivienda, aunque parte de los edificios construidos se destine a fines distintos de su utilización como viviendas.

Por lo que respecta al concepto de vivienda, no existe en la actualidad una definición en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que permita concluir cuándo se trata de un inmueble calificable como vivienda o no. No obstante, ante la ausencia de tal definición legal, este Centro Directivo ya ha manifestado reiteradamente que se debe acudir a la noción usual de la misma, de forma que debemos entender por vivienda *“el edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica.”*

En consecuencia, resultará de aplicación el tipo impositivo reducido del 10 por ciento en las ejecuciones de obra efectuadas por los contratistas a favor del promotor de la construcción o rehabilitación de una vivienda, y siempre que se cumplan los demás requisitos señalados en el artículo 91.Uno.3. 1º de la Ley 37/1992.

Tercero. - Por su parte, el concepto de rehabilitación de edificaciones se establece en el artículo 20. Uno. 22º. B) de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente lo siguiente:

“B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o

tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en

su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”.

En consecuencia con lo anterior, y según el escrito de consulta, la consultante va a contratar la sustitución de paneles térmicos en su vivienda, y por tanto **tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento** cuando se cumplan las condiciones señaladas anteriormente.

No concurriendo lo anterior, dichas ejecuciones de obra tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo que puedan ser consideradas obras de renovación y reparación de las descritas en el apartado siguiente.

Cuarto.- Cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de construcción o rehabilitación de edificaciones de acuerdo con los criterios señalados en los apartados anteriores de la presente contestación, debe tomarse en consideración lo dispuesto por el artículo 91, apartado uno.2, número 10º que establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a:

“10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.”.

Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales. Además, el coste de dichos materiales no debe

exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación. **Si supera dicho importe no se aplicará el tipo reducido del Impuesto.**

Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se contempla la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la “renovación y reparación de viviendas y domicilios particulares”. Conforme a lo previsto en el artículo 11, apartado dos, número 6º de la Ley 37/1992, en particular, se considerarán prestaciones de servicios “las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.”.

Asimismo, dicho límite debe ponerse en relación con el artículo 8.dos.1º de la Ley 37/1992, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de dicha Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible.

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tributará, toda ella, al tipo impositivo general del Impuesto del 21 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

Quinto.- En consecuencia con lo anterior, se considerarán incluidas dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992 las ejecuciones de obras señaladas en su escrito de consulta correspondientes a trabajos de sustitución de paneles térmicos en la vivienda, siempre que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto, y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular.

En este sentido, como hemos señalado anteriormente, la persona que realice las obras no deberá aportar materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no deberá exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación para la procedencia de la aplicación del tipo reducido del impuesto.

A tal efecto, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone que las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

En cuanto al coste de los materiales aportados para una ejecución de obras de renovación o reparación, debemos señalar que los materiales que deben computarse a estos efectos serán todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros.

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta, el coste de los materiales es su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no sean objeto de comercialización y estos sean obtenidos por la propia entidad contratista como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si las obras consultadas tuvieran, según lo señalado en los apartados anteriores, la consideración de obras de reparación y renovación, y la aportación de materiales no superara el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable a las mismas sería el reducido del 10 por ciento.

En caso contrario, será de aplicación a las obras objeto de consulta el tipo impositivo general del 21 por ciento.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE del día 6) ha modificado 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 (BOE del día 29), en adelante LIRPF, para introducir **tres nuevas deducciones temporales** en la cuota íntegra estatal del Impuesto aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar determinadas mejoras de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda con arreglo a la legislación sobre arrendamientos urbanos, de modo que su destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, y en los edificios residenciales, acreditadas a través de certificado de eficiencia energética.

En concreto, el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, ha introducido una nueva disposición adicional quincuagésima en la LIRPF, la cual, se ha visto modificada, con efectos desde el 1 de enero de 2023, por el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre (BOE del día 19), estableciendo lo siguiente:

“1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2023 por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su

vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2024.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

2. Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2023 por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2024.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024.

La base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales.

3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2024 obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por

el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas.

No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022, 2023 y 2024 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

4. No darán derecho a practicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores. Tampoco tales deducciones resultarán de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción recogida en el apartado 3 de esta disposición.

La base de las deducciones previstas en los apartados 1, 2 y 3 anteriores estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.

Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente a que se refiere el apartado 3 anterior vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, a las que se refiere el párrafo anterior, el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

5. Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

6. El importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de esta ley.”

En relación con la tercera de las deducciones, que podría resultar de aplicación en caso de que las obras se realicen en una vivienda unifamiliar, se trata de una deducción por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial. Esta deducción será aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas desde la entrada en vigor del citado real decreto-ley hasta el 31 de diciembre de 2024, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. En

esta tercera deducción, el contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 por ciento de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000 euros.

En relación a la consulta planteada, ésta se va a resolver partiendo del supuesto de que la vivienda en la que se pretenden realizar las obras es una vivienda unifamiliar. Teniendo esto en cuenta, la consultante manifiesta que con motivo de una avería va a realizar obras para sustituir unos paneles térmicos que tiene instalados en su vivienda. Por tanto, la consultante **podrá aplicarse la deducción prevista en el apartado 3 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF por las obras que se realicen en el plazo anteriormente señalado, por las cantidades satisfechas durante dicho periodo por tales obras, siempre que se acredite la reducción del consumo de energía primaria no renovable de un 30 por ciento como mínimo, a través de certificado de eficiencia energética del edificio (que, en este caso, se trata de una vivienda unifamiliar), o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.** En caso de que se cumplan los requisitos señalados, la deducción se practicará en los periodos impositivos 2021, 2022, 2023 y 2024 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Si dicho certificado se expide en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, y en todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

Adicionalmente, se debe indicar que **el certificado expedido antes del inicio de las obras será válido siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.**

A los efectos de determinar la base de la deducción, se considerarán las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2024 por la realización de las obras (con independencia de que exista o no

financiación ajena) teniendo en cuenta que la base máxima anual de la deducción es de 5.000 euros. **Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.** Asimismo, de la base de la deducción se deberán descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

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.

IRPF: cómo actuar ante errores en retenciones practicadas.



Durante los **primeros veinte días** de **abril, julio, octubre y enero** deben presentarse diversos modelos que afectan, entre otros, al Impuesto sobre el Valor Añadido **-IVA-**, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-IRPF-** e Impuesto sobre Sociedades **-IS-**. Entre ellos se encuentran los **Modelos 111, 115, 117 y 123**, todos relativos a **retenciones e ingresos a cuenta** en función de los rendimientos o rentas que se hayan abonado.

A la hora de **abonar estos rendimientos**, por ejemplo el salario a un trabajador, **debemos practicar retención en concepto de IRPF**. ¿Qué ocurriría si **cometemos un error en el**

porcentaje retenido? ¿Cómo podemos subsanar esta situación? En este comentario analizamos los distintos supuestos que podrían tener lugar y cómo deberíamos proceder.

1) Retención inferior a la establecida

En este supuesto, el obligado a practicar retención (en virtud del **artículo 99** de la **Ley 35/2006**) lo hace en un **porcentaje inferior al legalmente establecido**, imagínese el caso en el que abona el salario a un trabajador y aplica un tipo de retención inferior al que le correspondería.

Consecuencias para el retenedor



Al tratarse de un rendimiento del trabajo, debemos presentar el **Modelo 111** para declarar e ingresar a Hacienda las retenciones practicadas. **La AEAT**, que resulta perjudicada por esa cuantía dejada de ingresar, podría **notificarnos liquidación del Modelo 111 presentado**, con **intereses de demora** (artículo 26.2 c) LGT) e, incluso, **iniciar un expediente sancionador**.

Además, retener una cuantía inferior y, por tanto, no ingresar la que realmente correspondería, podría ser **constitutivo de la infracción** prevista en el **artículo 191** de la Ley General Tributaria; concretamente por no ingresar la deuda tributaria que resulta de una autoliquidación, pudiendo conllevar una **multa pecuniaria proporcional** a la cuantía dejada de ingresar de **entre un 50 y 150%**.

¿Cómo puedo subsanar esta situación?



SuperContable.com

De retener un importe inferior al legalmente vigente, podremos **presentar una declaración complementaria** del **Modelo 111** presentado inadecuadamente. Ahora bien, hemos de tener en cuenta que presentar esta declaración complementaria llevará aparejado el **recargo por declaración extemporánea**, aunque este será muy inferior a la sanción que proceda.

Además, hemos de tener en cuenta que la Administración **no tendrá conocimiento de los errores** en las retenciones practicadas **hasta que presentemos el Modelo 190** (resumen anual de retenciones practicadas por rendimientos el trabajo), que es donde se recoge individualmente las retenciones practicadas a cada trabajador.

Seguro que alguno de nuestros lectores podría pensar que la mejor solución sería **ajustar las retenciones a lo largo del ejercicio para cuadrar el año**; tal vez, sea una solución práctica que evite problemas y no cause perjuicio a ninguna de la partes. Ahora bien, **dejando esta decisión en manos del retenedor de turno**, lo acorde con la normativa vigente es actuar en los términos referidos en párrafos anteriores.



NUEVO

Videseminarios
de Formación Especializada

Novidades y Situaciones
Complejas del IRPF 2023



VER

En relación con la **posibilidad de repercutir** cuantía alguna a los trabajadores por la inferior retención practicada, **la Dirección General de Tributos**, en Consulta Vinculante **V3270-23**, es firme:

*(...) el incorrecto cumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta -por haber practicado en este caso unas retenciones inferiores a las procedentes- **no permite** en el ámbito estrictamente tributario (dada la inexistencia de norma legal o reglamentaria establecida al efecto) **efectuar deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a los mismos** que se deban a retenciones no practicadas en su momento, circunstancia que evidentemente no excluye otras posibles vías de resarcimiento del retenedor respecto al "retenido" (...).*



Por lo tanto, **no puede reclamar al trabajador ninguna cuantía** por haber practicado una retención inferior a la que debería por error u omisión.

Consecuencias para el perceptor

Por su parte, **el contribuyente podrá deducirse** en su Declaración de la Renta el **importe excedente** que se le debería haber retenido, a tenor de lo dispuesto en el **artículo 99.5 LIRPF**:

*Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, **el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.***



Si esta menor retención tuviera como origen la **falsedad o inexactitud de los datos comunicados** por el perceptor cuando proporcionó el **Modelo 145**, el expediente sancionador se dirigirá contra éste por cometer la **infracción** del **artículo 205** LGT, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria proporcional del **35 o 150 por ciento** de la **diferencia entre la retención procedente y la efectivamente practicada.**

2. Retención superior a la establecida

En este caso ocurre lo opuesto al caso anterior; concretamente lo que sucede es que el obligado a retener practica una **retención superior** a la que legalmente hubiese correspondido practicar.

El perjudicado exclusivamente es el perceptor de las rentas ya que ha pagado de más a Hacienda en concepto de IRPF procedente únicamente de su salario, **percibiendo un neto inferior.**



¿Qué puede hacer el perceptor?

- La primera de las opciones que dispondrá el trabajador será **esperar a efectuar la declaración de la renta** y **deducirse las cuantías retenidas en exceso**. De esta forma, la menor retribución neta percibida se traducirá en una **devolución mayor o un ingreso inferior**, según proceda. En este sentido, cabe destacar la importancia del **certificado de retenciones** que debe entregar el retenedor al perceptor, lo cual **es obligatorio** en virtud de lo dispuesto en el **artículo 206** LGT.
- Otra opción es solicitar la devolución de ingresos indebidos por medio de la **rectificación del Modelo 111** presentado. No obstante, la dilación de instar este procedimiento **hace recomendable optar por la alternativa comentada en el primer punto**.

El Supremo establece que un permiso laboral retribuido no puede coincidir, compensar o reducir el tiempo de descanso



En **SuperContable** nos hemos ocupado en más de una ocasión de la cuestión de **los permisos laborales** porque se trata, sin duda alguna, de una habitual fuente de conflicto entre empresa y trabajadores. Además de la regulación de **los permisos y licencias en el Estatuto de los Trabajadores**, con **los cambios introducidos por el Real Decreto-Ley 5/2023**, hemos analizado también **los permisos relacionados con las elecciones**; si **los permisos de los**

trabajadores se disfrutan en días laborales o en días naturales, o qué ocurre cuando un permiso laboral retribuido coincide con las vacaciones.

En esta ocasión vamos a tratar, partiendo de la [Sentencia 501/2024](#), de 20 de Marzo de 2024, de la Sala Social del Tribunal Supremo, si los días de permiso retribuido por fallecimiento y enfermedad grave; y por traslado del domicilio habitual ***pueden computarse como de descanso***.



Aunque la [Sentencia](#) citada hace referencia al VIII Convenio Colectivo del personal de tierra de la empresa pública Sociedad de Salvamento y Seguridad Marítima, lo cierto es que los permisos a los que afecta también se encuentran regulados en el [Estatuto de los Trabajadores](#) y, por tanto, la decisión del Tribunal Supremo puede tener un alcance general.

La empresa, cuando un trabajador solicita uno de los dos permisos mencionados - ***fallecimiento o enfermedad y traslado del domicilio*** -, reconoce su inicio en día laborable pero, al mismo tiempo, modifica los cuadrantes de turnos de servicio de forma que los días inicialmente programados como de descanso se reprograman como de permiso, si la duración del permiso va más allá del periodo programado como de trabajo.

Es decir, una vez iniciado el permiso, y con excepción del primer día, la empresa computa los demás días de disfrute de

Frente a esta decisión de la empresa, los trabajadores demandan interesando que se declare ***que los días de permiso retribuido por los motivos citados tienen el carácter de días hábiles y no recuperables*** y, en consecuencia, deben

forma consecutiva, si tal disfrute va más allá del periodo programado como de trabajo; y, ello, con independencia de que estos últimos días estuvieran inicialmente programados como de descanso.

computarse como parte de la jornada; y **no pueden dar lugar a reducir los días de descanso.**

La **Sentencia de la Audiencia Nacional 119/2021**, de 24 de mayo, estima la demanda de los empleados y declara que los días de permiso retribuido tienen el carácter de días hábiles y no recuperables, y en consecuencia, deben computarse como parte de la jornada, no conllevando reducción de los días de descanso.

¿Y qué dice el Tribunal Supremo?

El Alto Tribunal recuerda su jurisprudencia y señala que en la **STS 41/2021**, de 14 de enero, y en las que en ella se citan, se establece que **los permisos se disfrutan en días hábiles**, que son todos aquellos en que exista obligación efectiva de prestar servicios, lo que implica que para el cómputo del permiso **NO pueden tenerse en cuenta aquellos días que el trabajador tenía asignados como de descanso.**

Añade que se trata, además, de permisos "**con derecho a remuneración**" como los del **artículo 37.3 ET**:

Y, manteniendo la retribución, estos permisos permiten "ausentarse del trabajo". Por así decirlo, y sin realizar ahora mayores precisiones, se trata de días en los que se tenía que trabajar (no, en consecuencia, descansar), pero



que permiten ausentarse de ese trabajo; y ello, a pesar de que se mantenga el derecho al salario.

Por ello, señala el TS que **NO puede considerarse que se trata de periodos de descanso** ni pueden compensarse, con carácter general, con periodos de descanso, ni reducir tales periodos.

En conclusión....



El día de permiso retribuido es como si se hubiera estado trabajando (de ahí, que se mantenga la retribución), por lo que **no se puede identificar, ni compensar ni reducir, con tiempo de descanso**. Para el TS, el permiso sólo tiene sentido si se proyecta sobre un período de tiempo en el que existe obligación de trabajar.

El Tribunal Supremo permite deducir un gasto en un ejercicio posterior al de devengo aunque éste se encuentre prescrito.

El Tribunal Supremo ha fijado que **es procedente deducir un gasto contabilizado en un ejercicio posterior al de su devengo, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, incluso si el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito**. Desde [SuperContable.com](https://www.supercontable.com) apreciamos la labor de los tribunales de Justicia para frenar los límites impuestos por la



Administración tributaria al margen de la propia ley, aunque en aras del principio de buena administración sería deseable no tener que acudir a la vía contenciosa para rebatir unos requisitos no previstos en la norma reguladora.

Recordemos que como regla general el gasto debe imputarse al período impositivo en que se produzca su devengo con arreglo a la normativa contable y con independencia de la fecha de su



pago o de su cobro. No obstante, el **artículo 11.3** de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) **permite la imputación del gasto en un período impositivo posterior al de devengo, concretamente en el periodo en que se contabiliza, siempre que no implique una menor tributación.** Y hasta la fecha **para la Administración tributaria la prescripción del ejercicio de devengo suponía por sí mismo una menor tributación**, sin comprobar si este hecho era tal, como podemos ver en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos **V1814-16** o **V1348-23**, entre otras.

No obstante, afortunadamente este criterio ha sido superado por la **STS 1625/2024**, de 22 de marzo de 2024, recurso de casación dictado por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo e interpuesto por el Abogado del Estado.

El caso en cuestión versa sobre unas facturas del ejercicio 2009, contabilizadas y deducidas como gasto en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016. Como el ejercicio de devengo ya había prescrito en la fecha de declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2016, la Administración

tributaria rechazó la deducción en una liquidación provisional que además conllevaba la imposición de sanción por infracción tributaria muy grave.

Contra el acuerdo de liquidación se presentó reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, al considerar que a efectos de comprobar si se produce una menor tributación debe tenerse en cuenta la prescripción.

En consecuencia, contra la resolución del TEAR se interpuso recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJA) que lo estimó al considerar que la Administración tiene la potestad de comprobar ejercicios prescritos y que la prescripción no debe confundirse con la minoración de la tributación, dando lugar al presente recurso de Casación.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo le recuerda a la Administración que el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las deducciones se regularán en todo caso por ley, de acuerdo con el principio de reserva tributaria fijado en el [artículo 8.d](#)) de la Ley General Tributaria (LGT), que **impide adicionar requisitos no previstos en la norma reguladora**, en este caso, de la deducción y el [artículo 11](#) de la LIS no establece como requisito adicional que el ejercicio en el que debe imputarse el gasto -conforme a la regla general del devengo- no se encuentre prescrito.

Además, el Tribunal Supremo se adhiere al planteamiento del Tribunal de instancia en cuanto a las potestades de comprobación e investigación de la Administración que, de acuerdo con el [artículo 115](#) de la LGT, se extienden a los ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción para garantizar el

cumplimiento de las normas tributarias, por lo que **le está permitido verificar el requisito legal de que no se produzca una menor tributación en aras de servir con objetividad los intereses generales.**

A continuación puede ver el **critério interpretativo fijado por el Tribunal Supremo** en la **STS 1625/2024**, de 22 de marzo de 2024:

Críterio del Tribunal Supremo:

A los efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito.



En consecuencia, si olvidó contabilizar un gasto en un ejercicio anterior, esté prescrito o no, puede registrarlo en el actual y proceder a su deducción en la declaración del Impuesto sobre Sociedades **siempre que no se produzca una menor tributación**, teniendo en cuenta la cuota resultante en ambos ejercicios, el de imputación contable y el de devengo. En el siguiente enlace puede ver las **casuísticas y ejemplos prácticos en los que se produce una menor tributación y en los que no.**

En este caso, como comentábamos en un comentario anterior sobre [la contabilidad de facturas de ejercicios anteriores](#), ten en cuenta que si el gasto está contabilizado en una cuenta de patrimonio neto para proceder a su deducción fiscal deberás realizar el correspondiente **ajuste extracontable negativo** al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades ([casilla 356 de la página 12](#)).



Por el contrario, **si la imputación del gasto al ejercicio en que se ha realizado el registro contable conllevase una tributación inferior** a la que hubiese correspondido en el ejercicio de devengo, para poder deducirlo tendremos que **solicitar la rectificación de la declaración del ejercicio de devengo**. En este caso, sí que operará el plazo de prescripción establecido en el [artículo 66](#) de la LGT, por lo que si han pasado cuatro años desde que terminó el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades que se pretendía rectificar, perderemos el derecho a su deducción.

Cómo liquidar las diferencias del SMI por la nueva Orden de Cotización en la TGSS.

Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable.com - 09/02/2024 **ACTUALIZADO 15/04/2024**

El día 7 del pasado mes de febrero se publicaba el [Real Decreto 145/2024](#), que incrementó el SMI un 5% hasta los 1.134 euros brutos al mes en 14 pagas, 1.323 euros para quienes tengan las pagas extraordinarias prorrateadas y 15.876 euros al año; la demora en esta materialización motivó que la [Orden PJC/51/2024](#) de cotización, de 29 de enero, al ser previa al Real Decreto, **no abordara el incremento de las bases mínimas**.



Les recordamos a nuestros clientes y lectores el artículo sobre las **implicaciones para la empresa y sus trabajadores de la subida del 5% del SMI**, donde desgranamos la norma, entre otros aspectos, los conceptos salariales a los que se aplica o cómo afecta la subida al embargo de un salario.



Lo descrito en el primer párrafo calca, casi a la perfección, lo ocurrido en 2023, ya que no fue hasta finales de enero cuando se publicaba la Orden de Cotización en la que se mantuvieron intactas las bases mínimas, debido a que no era oficial una subida del SMI que se demoró hasta el día 14 de febrero del pasado año.

Es decir, en 2024, se repitió el hecho que debiera ser absolutamente excepcional, de que una subida salarial que afecta a la nómina de enero de muchísimos trabajadores se conozca en febrero. Desde SuperContable, nos adelantamos con los pasos a seguir para cumplir con la TGSS a la hora de liquidar las cuotas y es ahora cuando esta se pronuncia y ***RATIFICA el procedimiento que les describimos y que les mostramos a continuación.***

Cómo debo regularizar las cuotas a la Seguridad Social

Publicada la nueva **Orden PJC/281/2024**, de 27 de marzo, por la que se modifica la **Orden PJC/51/2024**, de 29 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización para 2024, se producirá **la liquidación de cuotas presentadas correspondientes a los períodos de liquidación de enero y febrero de 2024**, que se vean afectadas por lo dispuesto en la misma. Para ello se utilizará el mismo procedimiento que se describe en el BNR 5/2022, de forma idéntica a como se produjo para el año pasado. ***El procedimiento, es el siguiente:***

- Una vez actualizada la liquidación por la Tesorería General de la Seguridad Social, el usuario recibirá un fichero en el que se informa que la liquidación ha sido rectificada, así como la Relación Nominal de Trabajadores de la liquidación rectificativa y el Documento de Cálculo de la nueva liquidación. Estos ficheros no se recibirán en aquellos supuestos en los que la liquidación rectificativa sea de igual importe al de la liquidación inicial.
- Si, a consecuencia de la actualización, el importe fuera superior al inicialmente calculado y por tanto se tuviera que ingresar la diferencia, podrá obtener el documento de pago TC1/31 a través del Servicio de “consulta y obtención de recibos fuera de plazo” existente en la oficina virtual del sistema RED.
- Si, a consecuencia de la actualización, el importe fuera inferior al inicialmente calculado, se podrá solicitar la devolución de las cuotas ingresadas por el procedimiento habitual.

Conforme a lo establecido en la Disposición Transitoria primera de la Orden PJC/51/2024, las liquidaciones de cuotas revisadas que presenten diferencias en la cotización ***se podrán ingresar sin recargo alguno hasta el último día del mes siguiente a aquel en el que la Tesorería General de la Seguridad Social comunique la actualización de las liquidaciones*** de cuotas afectadas. Por ello, se reitera la necesidad de que no se presenten liquidaciones

complementarias, por diferencias hasta las nuevas bases de cotización mínimas, con el fin de evitar duplicidades posteriores.

De este modo, la **Orden PJC/281/2024**, de 27 de marzo sitúa la base mínima en 1.323 euros: resultado de multiplicar el SMI por las 14 pagas y dividir entre los 12 meses del año o lo que es lo mismo, el SMI para quien tenga las pagas extras prorrateadas. Lo que se traduce en que la liquidación correspondiente a la nómina de enero de los trabajadores que cobran el SMI se hará conforme a la base mínima de 1.260 euros y ***a partir de ahí la Tesorería procederá a regularizar, NO siendo practicar ningún tipo de liquidación complementaria.***

Esta vía parece dejar atrás, al menos para los retrasos motivados por la retroactividad del SMI, el clásico método de una Liquidación Complementaria en el que se instaba al contribuyente a la presentación del Modelo L03.

Como conclusión:



Como apuntábamos en febrero, los tiempos están siendo idénticos a los de 2023, por lo que será la TGSS la que practique la liquidación. Además, este operar de la Tesorería parece estar consolidándose, puesto que la masiva regularización de oficio también fue la técnica utilizada para liquidar las cuotas correspondientes al aumento de bases de 2022 y su aplicación retroactiva desde 1 de septiembre de 2021.

Por eso, en principio, cabría esperar que una vez actualizada la liquidación, ***el usuario reciba un fichero (o notificación) con la liquidación que ha sido rectificada, la Relación Nominal de Trabajadores de la liquidación rectificativa y el Documento de Cálculo de la nueva liquidación.***

Nuestro consejo para el caso de que su empresa deba cotizar por trabajadores que se encuentren en estos rangos salariales y que resulten afectados es que esté atento a la **próxima notificación de la TGSS** en la que se le comunicará todo aquello que requiera para la correcta liquidación.

¿Cómo se contabiliza la solicitud de devolución de deducciones por insuficiencia de cuota en el Impuesto sobre Sociedades?



El **artículo 39** de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades **permite solicitar el abono de la deducción** por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, así como la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales **en caso de insuficiencia de cuota para su aplicación**. De esta forma, si se cumplen una serie de condiciones **se puede obtener su devolución en lugar de tener que esperar** a comprobar si en los

siguientes años tenemos un beneficio suficiente que permita la aplicación de las cantidades pendientes de deducir.

*Si se pretende **solicitar el abono de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica conllevará un descuento del 20% de su importe**, establecido para poder aplicarlas excluidas de los límites*



*previstos con carácter general sobre la cuota íntegra minorada (50% de la cuota íntegra minorada cuando la deducción excede del 10% de la misma y 25% en caso de ser igual o inferior al 10%), mientras que **en la solicitud de abono de la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales no se prevé ninguna reducción** respecto de los importes pendientes de aplicar.*

En cuanto a su contabilidad, de acuerdo con la [Resolución de 9 de febrero de 2016](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, las deducciones fiscales no utilizadas que queden pendientes de aplicar en ejercicios futuros conllevarán el **reconocimiento de un activo por impuesto diferido** salvo que existan dudas sobre el cumplimiento de los requisitos necesarios para su recuperación o se prevea que su recuperación se producirá en un plazo superior a los diez años desde la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, no encontrándonos ante ninguno de ambos supuestos, en la contabilización del gasto por el Impuesto sobre Sociedades **al cierre del ejercicio** tendremos que registrar el activo por impuesto diferido consecuencia de la deducción pendiente de aplicar:

Libro Diario - Registro Contable del activo pos impuesto diferido	Debe	Haber
(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (por el importe pendiente de aplicar)	XXX	
a (6301) Impuesto diferido		XXX

Este activo por impuesto diferido **se registrará a nivel de cuota**, es decir, multiplicando la base fiscal de la deducción por el tipo de gravamen esperado en el momento de la recuperación, que en este caso será el aplicable en la

declaración del ejercicio que se cierra si se tiene claro que se va a solicitar el abono de la deducción por insuficiencia de cuota, de tal forma que coincidirá el importe del activo registrado con la cantidad que se espera recibir.

Cuando se presente la declaración del Impuesto sobre Sociedades en donde se ejerce el derecho a la devolución de los importes de las deducciones por insuficiencia de cuota, se procederá a dar de baja el activo por impuesto diferido con cargo a la cuenta de Hacienda Pública deudora:

Libro Diario - Registro contable de la solicitud de abono de la deducción	Debe	Haber
(4709) Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	XXX	
a (4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (por el importe recuperable)		XXX

El asiento arriba presentado supone que se tiene derecho a la devolución del todo el importe pendiente de aplicación. Si no fuera el caso y **una parte del importe de la deducción no fuera recuperable** se procederá a registrar el gasto que conlleva su pérdida como un ajuste negativo en la imposición sobre beneficios:

Libro Diario - Registro contable de la deducción no recuperable	Debe	Haber
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	XXX	
a (4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (por el importe no recuperable)		XXX

Finalmente, **cuando se reciba el cobro** de los importes solicitados, se dará de baja la cuenta de Hacienda Pública deudora con cargo a la cuenta de tesorería donde se produzca la devolución efectiva:

Libro Diario - Registro contable del cobro de la devolución	Debe	Haber
-------------------------------------------------------------	------	-------

(572) Bancos c/c	XXX	
a (4709) Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos		XXX

No obstante, **las solicitudes de devolución suelen venir acompañadas de comprobaciones tributarias** sobre los requisitos exigidos por la normativa que pueden acabar en la confirmación del importe solicitado, una rebaja del mismo si no se acepta algún gasto que conformaba la base de la deducción o en la denegación íntegra de todo el importe, siendo el escenario central el más habitual entre los dos extremos posibles.

En este caso, **ante la posibilidad de no obtener el abono de la deducción** procederíamos a reclasificar la cuenta de Hacienda Pública deudora por el activo por impuesto diferido:

Libro Diario - Registro contable	Debe	Haber
(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (por el importe del gasto)	XXX	
a (4709) Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos		XXX

Y **las cantidades que sean denegadas definitivamente** conllevarán la baja del activo por impuesto diferido como un ajuste negativo en la imposición sobre beneficios:

Libro Diario - Registro contable del importe de la deducción denegada	Debe	Haber
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	XXX	
a (4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		XXX



Desde SuperContable.com ponemos a tu disposición el **Servicio PYME** con el que podrás acceder a las bases de datos de consulta contable, fiscal, laboral y mercantil, entre otras, que te permitirán conocer en todo momento cuál es el asiento que debes realizar en cada situación, así como su implicación fiscal.

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](#)

[Consultas 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

