

## NOTICIAS

### Trabajo envía cartas a casi 40.000 empresas para que conviertan en indefinidos a más de 85.000 temporales.

Como parte del segundo Plan de Choque contra el fraude en la contratación temporal...

### Hacienda no podrá sancionar a los parados que no presenten la declaración de la Renta.

La nueva obligación solo acarreará multas en materia laboral...como perder la prestación por desempleo...

### Tributos aclara las consecuencias fiscales de que padres e hijos compartan la cuenta bancaria

eleconomista.es 28/10/2024

### Instituto Juan de Mariana calcula que adoptar tipos más bajos de IRPF elevaría ingresos en 1.000 millones.

europapress.es 23/10/2024

### El Supremo analiza la legalidad de los elevados intereses de demora que exige Hacienda.

eleconomista.es 26/10/2024

### El Tribunal Supremo estima imprescindibles los datos de los Registros en la lucha contra el blanqueo.

eleconomista.es 23/10/2024

## FORMACIÓN

### Valoración y Declaración de las Operaciones Vinculadas

¿Vas a presentar el modelo 232 de declaración de operaciones vinculadas? ¿Debes redactar la documentación de la transmisión de un inmueble a un socio? ¿Vas a realizar un préstamo a una empresa del grupo y no sabes cómo valorarlo?

## JURISPRUDENCIA

### Modificación de condiciones de trabajo del trabajador como represalia por disfrutar su permiso de paternidad

STSJ de CLM 1046/2024, de 6 de Junio. La Sala declara la vulneración de derechos fundamentales e impone una indemnización por daños morales de 40.000 euros.

## NOVEDADES LEGISLATIVAS

### MINISTERIO DE HACIENDA - Procesos de facturación (BOE nº 260 de 28/10/2024)

Orden HAC/1177/2024, que desarrolla especificaciones técnicas, del Reglamento para los requisitos a adoptar los sistemas y programas informáticos...

## CONSULTAS TRIBUTARIAS

## COMENTARIOS

### El concepto de grupo en la PYME y su importancia en la posible aplicación de incentivos fiscales.

Creemos que el concepto de grupo empresarial siempre se refiere a grandes empresas pero también es de aplicación a muchas PYMES y puede afectar a los incentivos fiscales a los que se tiene derecho.

## ARTÍCULOS

### Publicada la Orden que desarrolla el Reglamento Verifactu: Cuenta atrás para cumplir con las nuevas obligaciones sobre los programas de facturación.

Con la entrada en vigor de la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, empiezan a contar los nueve meses de plazo que tienen los productores y comercializadores de programas de facturación para cumplir con los nuevos estándares.

## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Qué consecuencias tiene para una empresa pagar por debajo del Salario Mínimo Interprofesional (SMI)?

Las consecuencias a las que se puede enfrentar la empresa por el hecho de abonar a sus empleados retribuciones inferiores al Salario Mínimo Interprofesional son múltiples.

## Reducción de "Módulos de IVA - Régimen Simplificado" por bajada del precio del aceite.

Consulta DGT V1867-24. Persona física realiza actividad agrícola consistente en la elaboración de aceitunas en aceite, que tributa en régimen...

## FORMULARIOS

### Notificación de la empresa al trabajador de la modificación de su categoría profesional.

Modelo de notificación de la empresa al trabajador de la modificación de su categoría profesional.

## 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 nº42 29/10/2024

## Reducción de "Módulos de IVA - Régimen Simplificado" por bajada del precio del aceite.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1867-24. Fecha de Salida: - 06/08/2024

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La persona física consultante realiza una actividad agrícola consistente en la elaboración de aceitunas en aceite, por la que tributa en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Pretende conocer si alguna de las medidas aprobadas por las cuales se ha rebajado el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las ventas de aceite tiene repercusión en el índice de cuota devengada en operaciones corrientes, así como en el porcentaje de ingreso a cuenta recogido en la Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrolla para el año 2024 el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### CONTESTACION-COMPLETA:

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

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que *“se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.*

*b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.*

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º 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.*

*(...).”.*

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

2.- Por otra parte, el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en los artículos 122 y siguientes de la Ley del Impuesto. En concreto, el apartado uno del artículo 122 establece lo siguiente:

*“Uno. El régimen simplificado se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.”*

Asimismo, en el artículo 123 de la citada Ley se encuentra regulado el contenido del régimen simplificado:

*“Uno. A) Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado determinarán, para cada actividad a que resulte aplicable este régimen especial, el importe de las cuotas devengadas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia, en virtud de los índices, módulos y demás parámetros, así como del procedimiento que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.*

*Del importe de las cuotas devengadas indicado en el párrafo anterior podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la*

que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, de conformidad con lo previsto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley. No obstante, la deducción de las mismas se ajustará a las siguientes reglas:

a) No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto de empresarios o profesionales que desarrollen su actividad en local determinado. A estos efectos, se considerará local determinado cualquier edificación, excluyendo los almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público.

b) Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.

c) Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.

d) Podrán deducirse las compensaciones agrícolas a que se refiere el artículo 130 de esta Ley, satisfechas por los empresarios o profesionales por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

e) Adicionalmente, los empresarios o profesionales tendrán derecho, en relación con las actividades por las que estén acogidos a este régimen especial, a deducir el 1 por ciento del importe de la cuota devengada a que se refiere el párrafo primero de este apartado, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.

B) Al importe resultante de lo dispuesto en la letra anterior se añadirán las cuotas devengadas por las siguientes operaciones:

1º. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

2º. Las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º de esta Ley.

3º. Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

C) Del resultado de las dos letras anteriores se deducirá el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquéllos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

El ejercicio de este derecho a la deducción se efectuará en los términos que reglamentariamente se establezcan.

D) La liquidación del Impuesto correspondiente a las importaciones de bienes destinados a ser utilizados en actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial se efectuará con arreglo a las normas generales establecidas para la liquidación de las importaciones de bienes.

Dos. En la estimación indirecta del Impuesto sobre el Valor Añadido se tendrán en cuenta, preferentemente, los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado, cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen.

*Tres. Los sujetos pasivos que hubiesen incurrido en omisión o falseamiento de los índices o módulos a que se refiere el apartado uno anterior, estarán obligados al pago de las cuotas tributarias totales que resultasen de la aplicación del régimen simplificado, con las sanciones e intereses de demora que procedan.*

*Cuatro. Reglamentariamente se regulará este régimen simplificado y se determinarán las obligaciones formales y registrales que deberán cumplir los sujetos pasivos acogidos al mismo.*

*Cinco. En el supuesto de que el sujeto pasivo acogido al régimen especial simplificado realizase otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las sometidas al referido régimen especial tendrán, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica.”.*

3.- La Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto Sobre el Valor Añadido (BOE de 21 de diciembre) recoge, en su artículo 1, las actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado.

En el escrito aportado, el consultante señala que realiza una actividad recogida en el citado artículo, en concreto una actividad agrícola de elaboración de olivas en aceite, que se encuadra dentro de las de “procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.”.

*En consecuencia y, de conformidad con la referida norma, el consultante deberá aplicar en las declaraciones-liquidaciones que presente en 2024 para su actividad un **índice de cuota devengada en operaciones corrientes del 0,19625 y un porcentaje de ingreso a cuenta del 80 por ciento.***

4.- Por otra parte, el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, estableció, en su artículo 20, una prórroga, durante el primer semestre de 2024, de la aplicación en el Impuesto sobre el Valor Añadido del tipo impositivo del 5 por ciento con que resultan gravados los aceites de oliva y de semillas para contribuir a la reducción del precio final de estos alimentos.

Asimismo, el artículo 1 del Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social, dispone lo siguiente:

*“Artículo 1. Tipo impositivo aplicable temporalmente del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia.*

*Uno. Con efectos desde el 1 de julio de 2024 y vigencia hasta el 30 de septiembre de 2024:*

*1. Se aplicará el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:*

*a) Los aceites de semillas.*

b) *Las pastas alimenticias.*

*El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,62 por ciento.*

*2. Se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:*

*(...)*

g) *Los aceites de oliva.*

*El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0 por ciento.*

*Dos. Con efectos desde el 1 de octubre de 2024 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2024:*

*(...)*

*2. Se aplicará el tipo del 2 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:*

*(...)*

g) *Los aceites de oliva.*

*El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,26 por ciento.*

*(...).”.*

***No obstante, no ha sido objeto de modificación la referida Orden HFP/1359/2023 por lo que el consultante tendrá que aplicar lo señalado en la misma y reproducido en el apartado anterior de esta contestación en relación con el índice de cuota devengada en operaciones corrientes el porcentaje de ingreso a cuenta correspondiente.***

5.- Por otra parte, el artículo 164, apartado uno, número 6º de la Ley 37/1992 establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los límites, requisitos y condiciones que se determinen reglamentariamente a:

*“6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.*

*Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.”.*

El artículo 71, apartados 4 y 7 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 28 de diciembre (BOE del 31), disponen que:

*“4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.*

*Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.*

*Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6, párrafo primero, de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.*

*(...)*

*7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.*

*(...).”*

En este sentido, en relación con el modelo 303, de declaración-liquidación periódica, deberá atenderse a las instrucciones determinadas por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, (BOE de 30 de diciembre), por la que se aprueban, entre otros, el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada por la Orden EHA/1033/2011, de 18 de abril, (BOE de 27 de abril), también modificada por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, (BOE de 29 de noviembre) y por Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre (BOE de 19 de diciembre).

Por su parte, la declaración-resumen anual (modelo 390) se registrará por lo dispuesto en la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, (BOE de 20 de noviembre) por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada a través de Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre (BOE de 30 de noviembre, también a través de Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE de 21 de diciembre), a través de la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, (BOE de 30 de noviembre), por la Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, (BOE de 18 de noviembre) y, últimamente, por la Orden HAP/1626/2016.

Con independencia de lo anterior, debe recordarse que desde el 1 de julio de 2017 es de aplicación el Sistema de Suministro Inmediato de Información para la llevanza de los libros registros del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de conformidad con las modificaciones reglamentarias establecidas por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el 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, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Por su parte, la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, regula las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En todo caso, en relación al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y 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 del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del "régimen y la clasificación o calificación tributaria" que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>.

6.- 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.

## Cálculo del Beneficio Operativo de los Gastos Financieros del Modelo 200 cuando hay diferencias permanentes y temporales.

*Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1845-24. Fecha de Salida: - 02/08/2024*

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una entidad dedicada a actividades de construcción y servicios que se ve afectada por la redacción del tercer párrafo del artículo 16.1 de la LIS, en redacción dada por la disposición final 5ª de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Según esa redacción, "En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto".

### CUESTIÓN PLANTEADA:

1.- Si una sociedad registra un gasto o un ingreso que forma parte del resultado de explotación pero que da lugar a un ajuste permanente en la base imponible ¿debe eliminarse ese gasto o ese ingreso del resultado de explotación a efectos de determinar el beneficio operativo?

2.- Si una sociedad registra una provisión por insolvencias que forma parte de su resultado de explotación, pero que no es fiscalmente deducible por no darse las condiciones del artículo 13 de la LIS, ¿debe eliminarse ese gasto del resultado de explotación a efectos de determinar el beneficio operativo?

3.- Asumiendo que la respuesta a la pregunta anterior es positiva, ¿debe tenerse en cuenta ese gasto en el ejercicio siguiente si en dicho período se cumplieran las condiciones del artículo 13 LIS y no se hubiera revertido la



provisión?

4.- Asumiendo que la respuesta a la pregunta 2 es positiva, ¿debe tenerse en cuenta el ingreso en un ejercicio posterior si cuando se revierte la provisión no se hubiesen cumplido las condiciones del artículo 13 de la LIS?

6.- Si la sociedad sigue el criterio de caja del artículo 11.4 LIS para computar fiscalmente un ingreso que forma parte del resultado de explotación, ¿debe seguir ese mismo criterio para determinar el beneficio operativo?

7.- Si el criterio de amortización contable que sigue la sociedad difiere del fiscal ¿cuál

de las dos amortizaciones debe sumarse al resultado de explotación para obtener el beneficio operativo?

8.- La sociedad recibe dividendos de otra sociedad española que cumple con los requisitos del artículo 21 de la LIS, por lo que quedan exentos ¿debe agregarse el 5% de gastos de gestión a los que se hace referencia en el artículo 21.10 de la LIS al resultado de explotación para determinar el beneficio operativo?.

#### CONTESTACION-COMPLETA:

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, *“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”*

De acuerdo con lo anterior, con carácter previo al análisis de las cuestiones planteadas, procede detenerse en los antecedentes normativos que dan lugar a la modificación del texto legal objeto de la presente consulta.

El artículo 16.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), determina que:

*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley. En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.”*

Este artículo fue modificado, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, con el fin de adecuar la normativa española al artículo 4 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (en adelante, “la Directiva”). La modificación se llevó a cabo mediante la disposición final quinta de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

España se acogió a la excepción regulada en el artículo 11, apartado 6, de la citada Directiva, que preveía la posibilidad de que aquellos Estados miembros que tuvieran normas nacionales específicas para impedir los riesgos en materia de BEPS, en la fecha 8 de agosto de 2016, que fueran igualmente eficaces a los efectos de la limitación de intereses establecidos en la Directiva mencionada, pudieran aplicar dichas normas a más tardar hasta el 1 de enero de 2024.

El Considerando (6) de la Directiva (UE) 2016/1164 señala:

*“En un intento de reducir su deuda tributaria global, los grupos de empresas recurren cada vez más a la BEPS mediante el pago de intereses excesivos. La norma de limitación de intereses es necesaria para desincentivar estas prácticas, limitando la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentarios del contribuyente. Por lo tanto, resulta necesario fijar una razón de deducibilidad que haga referencia a los beneficios imponibles de los contribuyentes antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones («EBITDA», por sus siglas en inglés). (...) Los ingresos exentos de impuestos no deberían compensarse con los gastos financieros deducibles. Ello se debe a que, a la hora de determinar el importe de intereses que puede deducirse, solo debería tenerse en cuenta la renta imponible.”*

Por su parte, el apartado 2 del artículo 4 de la Directiva dispone que *“(…) La renta exenta de impuestos quedará excluida del EBITDA del contribuyente.”*

Es por tanto que, atendiendo a una interpretación sistemática y razonable de la norma, siguiendo el espíritu de la ley y de la Directiva objeto de transposición, no deben formar parte del beneficio operativo del período, a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, “los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto”, esto es aquellos ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado de manera definitiva en la base imponible del período (exención).

Por tanto, la nueva redacción del artículo 16.1 de la LIS, a la hora de determinar el beneficio operativo del período, no excluye aquellos ingresos, gastos o rentas que hubieran podido ser objeto de un ajuste temporal, dado que este revertirá posteriormente en un ejercicio ulterior, con signo contrario. En efecto, la Directiva (UE) 2016/1164, sólo toma en consideración, a efectos del cómputo del EBITDA que se toma como referencia para determinar los gastos financieros netos deducibles del período, los “beneficios imponibles de los contribuyentes antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones”, por lo que “a la hora de determinar el importe de intereses que puede deducirse, solo debería tenerse en cuenta la renta imponible.”

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, transcrito supra, el beneficio operativo es una magnitud puramente contable que se determina a partir del resultado de explotación del período. Cabe traer a

colación, la contestación a consulta vinculante V0353-16, de 28 de enero, en la que se señala que el beneficio operativo “se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo”.

A su vez, este Centro Directivo, en contestación a consulta vinculante V4789-16, de 10 de noviembre, ha determinado que el objetivo de la norma no es otro que limitar la deducibilidad de aquellos gastos de carácter ordinario de la entidad vinculados al endeudamiento empresarial, de manera que, ante la existencia de tal endeudamiento, el beneficio de explotación de un determinado período impositivo no se vea reducido a cero desde el punto de vista fiscal como consecuencia del endeudamiento empresarial.

***En definitiva, los ingresos, gastos o rentas registrados en la parte del resultado de explotación que conforma el beneficio operativo del período y que son objeto de un ajuste extracontable permanente, deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, en la medida en que no van a formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en ningún período.***

Sentado lo anterior, procede dar respuesta a las cuestiones concretas planteadas.

La entidad consultante plantea el supuesto en el que una sociedad registra un gasto o un ingreso que forma parte del resultado de explotación y que es objeto de un ajuste permanente en la base imponible. Se plantea si dicho gasto o ingreso debe computarse o no a efectos de determinar el beneficio operativo del período, en los términos del artículo 16.1 de la LIS.

***En primer lugar, cabe señalar que, en el supuesto de que se trate de un gasto o ingreso que forma parte del resultado de explotación sin conformar el beneficio operativo del período, tal gasto o ingreso no computará a la hora de calcular el beneficio operativo previsto en el artículo 16.1 de la LIS y ello con independencia de que dicho gasto o ingreso haya sido objeto de ajuste extracontable, temporal o permanente.***

***Sin embargo, tratándose de un gasto o un ingreso que forma parte del beneficio operativo y, por ende, del resultado de explotación, en la medida en que no se integre de manera definitiva en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por ser objeto de un ajuste extracontable permanente, deberá ser excluido del cálculo del beneficio operativo en los términos previstos en el artículo 16.1 de la LIS.***

***Por lo que se refiere a las cuestiones segunda a séptima planteadas, tal y como se señaló supra, en la medida en que versen sobre gastos que no conforman el beneficio operativo (amortizaciones (artículo 12 LIS)), tales gastos no computarán a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, y ello con independencia de que sean objeto de un ajuste temporal (como en el caso planteado) o permanente. Por el contrario, tratándose de ingresos o gastos que sí conforman el beneficio operativo y que son objeto de un ajuste extracontable temporal (deterioros (artículo 13 LIS); imputación temporal de ingresos por aplicación del criterio de operación a plazos (artículo 11.4 LIS)), sí deberán computar a la hora de calcular***

*el beneficio operativo previsto en el artículo 16.1 de la LIS, o dicho en otros términos, no deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo del período, al tratarse de gastos o ingresos que no son excluidos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de forma definitiva.*

En último lugar, se plantea si, con ocasión de la percepción de unos dividendos procedentes de otra sociedad española, cumpliéndose los requisitos del artículo 21 LIS, el beneficio operativo, en los términos del artículo 16.1 de la LIS, debe incrementarse en el importe correspondiente al 5% de los gastos de gestión a los que se hace referencia en el artículo 21.10 de la LIS.

En este punto cabe volver a traer a colación la contestación a consulta vinculante V0353-16, en la que este Centro Directivo señala:

*“(..)”*

Con la finalidad de establecer los criterios interpretativos necesarios que proporcionen seguridad jurídica en la aplicación práctica de este precepto, se dictó la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades. Dicha Resolución establece que:

*“(..)”*

*Segundo. Beneficio operativo.*

*El artículo 20 del TRLIS calcula el beneficio operativo a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias. A este resultado se adicionan los dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento de participación, o bien su valor de adquisición sea superior a 6 millones de euros, excepto que se trate de participaciones adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del artículo 14.1.h) del TRLIS.*

*La adición al beneficio operativo de dividendos o participaciones en beneficios de determinadas entidades tiene como una de sus finalidades equiparar el tratamiento de las entidades holding con el del resto de entidades, con el objeto de no discriminar a aquellas entidades en las que los dividendos o participaciones en beneficios no se incluyen en el importe neto de la cifra de negocios por el simple hecho de realizar otras actividades distintas de las correspondientes a una holding.*

*Por ello, obviamente, en el caso de entidades holding en las que el beneficio operativo ya recoge los dividendos o participaciones en beneficios señalados, no se deberá adicionar importe alguno a aquel, ya que esto supondría computar doblemente los mismos dividendos o participaciones en beneficios.*

*“(..)”*

Por su parte, el artículo 21 de la LIS, en la redacción dada por Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, establece lo siguiente:

*“1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:*

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

(...)

10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

11. La reducción aplicable a dividendos o participaciones en beneficios de entidades a que se refiere el apartado anterior no será de aplicación cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40 millones de euros.

A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley.

La entidad a que se refiere esta letra deberá cumplir los siguientes requisitos:

i) no tener la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley;

ii) no formar parte, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas;

iii) no tener, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por ciento.

b) los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.

c) los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.”

De acuerdo con lo anterior, dado que en el supuesto concreto planteado parecen cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 21.1 de la LIS (así se manifiesta en el escrito de consulta) y no parecen concurrir las circunstancias previstas en el artículo 21.11 del mismo texto legal, procederá aplicar lo dispuesto en el artículo 21.10 de la LIS, por lo que los dividendos que gozarán de exención plena, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 21.1 de la LIS, deberán minorarse en el 5 por ciento de su importe, en concepto de gastos de gestión de las participaciones correspondientes.

**En definitiva, en la medida en que la renta (ingreso minorado en los correspondientes gastos de gestión) derivada de los dividendos percibidos goza de exención plena, en los términos establecidos en el artículo 21 de la LIS, su importe deberá excluirse del cálculo del beneficio operativo del período, con arreglo a lo dispuesto en el último inciso del párrafo tercero del artículo 16.1 de la LIS, puesto que la renta no integrada en la base imponible del período, de forma definitiva, debe quedar excluida del cálculo del beneficio operativo.**

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

## El concepto de grupo en la PYME y su importancia en la posible aplicación de incentivos fiscales.

*Basilio Sáez, Economista fundador de BS Fiscal, colaborador de SuperContable.com - 29/10/2024*



Creemos que el concepto de grupo empresarial siempre se refiere a grandes empresas, esto es un error, también es de vital importancia para las **PYMES**, entre otras razones porque afecta a los incentivos fiscales que le pueden ser aplicación.

Quizás la culpa la tenga ese párrafo del **artículo 42** del Código de Comercio (Cco), que dice: “*Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados*”, para después

indicarnos que **existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el**

**control de otra u otras**, estableciendo por último una serie de presunciones vinculadas con las mayorías de voto o la facultad de nombrar a los administradores.

El problema se encuentra en desconocer que el anterior concepto de grupo está extendido a todos los empresarios, **sin distinción por tamaño**, con alguna matización en otras leyes o bajo otros términos como el de “partes o entidades vinculadas”.

El **artículo 18.2** de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS), enumera distintas situaciones en las cuales, entidad y socios, son consideradas partes vinculadas, entre ellas la de: *“dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercero grado, participen, directa o indirectamente, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios”*.

*Podemos extraer una conclusión inmediata, una persona que tiene una Pyme por el simple hecho de una relación de parentesco, puede hacer parte vinculada a su Pyme de otra Pyme, e incluso formar un grupo, dependiendo del caso y de la composición del accionariado de ambas, y eso puede conllevar una limitación a la hora de aplicar incentivos fiscales.*

Un claro ejemplo del tratamiento uniforme del concepto de grupo y del de partes vinculadas lo tenemos en los **tipos reducidos del impuesto sobre sociedades**. El **artículo 29** de la LIS prevé unos tipos reducidos de tributación, pensando en las PYMES y en las empresas de nueva creación, inferiores al tipo general del 25 por ciento.

Las de **nueva creación** pueden tributar al tipo del 15 por ciento durante el primer ejercicio en el que la base imponible resulte positiva y en el siguiente (en los tres siguientes si además tiene la calificación de **empresa emergente**). La aplicación de este tipo reducido tiene unos **supuestos de exclusión**, uno de ellos es que esa entidad de nueva constitución forme parte de un grupo en el sentido del mencionado **artículo 42 Cco**, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Pero otro de ellos sin ir más lejos, se refiere a cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas a las que hemos nombrado en el **artículo 18.2 LIS**, eso sí, habiendo sido transmitida la actividad por cualquier título jurídico a la entidad de nueva creación, y cuando decimos cualquier título jurídico también hablamos de intangibles como una cartera de clientes, como avisó la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante **V0375-20**, entre otras.



Pero, además, las Pymes con una **cifra de negocios inferior al millón de euros** en el período impositivo anterior pueden tributar al tipo del 23 por ciento.

Para determinar ese millón de euros, la forma de cálculo debe realizarse según lo establecido en el **artículo 101** de la LIS, el cual delimita a las entidades que pueden aplicar los **incentivos para empresas de reducida dimensión** (en este caso la cifra límite de referencia es de diez millones de euros).

Lo importante, para el pequeño y mediano empresario, es que **esa cifra de negocios se calcula según el mencionado artículo 42 Cco, pero con una versión extendida del mismo a las personas físicas**.

Es decir, cuando la socia o el socio de esa Pyme, por sí sola o conjuntamente, con su cónyuge u otras personas físicas unidas con ellos hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, tengan una participación

también en otra empresa que les otorgue la mayoría del capital social, entonces, ambas serán consideradas un grupo a los efectos del incentivo del tipo reducido.



### Por ejemplo:

Si usted en la empresa A tiene un 60% de participaciones y su cónyuge un 40% y en la entidad B su cónyuge tiene un 30% y usted también un 30%, entonces, A y B formarán un grupo. Si ambas, conjuntamente, superaron el millón de euros de cifra negocios en el ejercicio anterior, no podrán aplicar el tipo reducido del 23% en el impuesto sobre sociedades.

En definitiva, conocer el concepto de grupo y de partes vinculadas, y como nos afecta a nosotros y a nuestros allegados, es de vital importancia para nuestras empresas.



## La AEAT no puede dictar providencia de apremio (ni embargar) sin notificar resolviendo expresamente el recurso de reposición presentado.

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 21/10/2024



Este es el **critério** que finalmente ha sido **unificado** por el Tribunal Económico Administrativo Central **-TEAC-** en una reciente Resolución de 15 de Octubre de 2024, concretamente en la **Resolución nº 03690/2023**, donde un contribuyente que fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada de **IRPF** que terminó con la notificación de una liquidación provisional por la que se liquidaba cuota a ingresar, **recurrió la liquidación en reposición sin solicitud de suspensión** y, una vez transcurrido el plazo legal de resolución del recurso **sin haber sido notificada su resolución**, la **Administración dictó la providencia de apremio de la deuda** objeto de la liquidación recurrida en reposición.

La controversia dirimida en la **Resolución** señalada radica en **determinar si** no habiéndose solicitado la suspensión (*paralizar el procedimiento de recaudación -pago del tributo o la suspensión de los efectos*) con la interposición del recurso de reposición frente a un acuerdo de

### La Providencia de Apremio es:

*La **notificación** enviada por la Administración **para reclamar legalmente una deuda** que no ha sido pagada en el plazo voluntario.*

liquidación, **el único límite temporal para dictar la providencia de apremio es el dictado de la resolución del recurso de reposición o, si por el contrario, también ha de exigirse la notificación de la citada resolución.**



Pues bien el **TEAC** justifica su criterio en la **Sentencia 586/2020** del Tribunal Supremo **-TS-** de 28 de mayo de 2020 (recurso de casación 5751/2017), sentencia en la que se fundamenta el **TEAR** de Castilla la Mancha para estimar la reclamación del contribuyente, y establece que:

*La Administración no puede dictar la **providencia de apremio** mientras no de cumplimiento a su deber de resolver expresamente, en tiempo y forma, el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación apremiada, deber que no se agota con el mero dictado del acto administrativo de resolución del recurso de reposición, sino que exige la notificación al interesado.*

*Este deber, en los casos en que, ex artículo 214.3*

*LGT, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.2 LGT, se entiende cumplido con la realización de un intento de notificación o la puesta a disposición de la notificación por medios electrónicos de la resolución del recurso de reposición en los términos del citado artículo 104.2 LGT, y ello con independencia de que en estos casos la notificación de ambos actos administrativos, resolución del recurso de reposición y providencia de apremio, pueda llegar a ser simultánea.*



Es más durante su exposición el **TEAC** se "hace eco" de la dureza con la que el **TS** enjuiciaba la actuación de la Administración tributaria al señalar que el mismo esfuerzo o despliegue de medios que se necesita para que la Administración dicte la providencia de apremio podría dedicarse a la tarea no tan ímproba ni irrealizable de resolver en tiempo y forma, o aun intempestivamente, el recurso de reposición, **evitando así la persistente y recusable práctica del silencio negativo** como alternativa u opción ilegítima al deber de resolver.

Pero no solo eso, en otra Resolución también fechada el 15 de Octubre de 2024, concretamente la **Resolución nº 06635/2023**, donde estando pendiente de ser resuelto el recurso de reposición sin solicitud de suspensión interpuesto contra la providencia de apremio, se dictó por la AEAT una **diligencia de embargo** de cuentas bancarias, el **TEAC** utiliza la misma argumentación para dictar que:

### La Diligencia de Embargo es:

*La **notificación** enviada por la AEAT para cobrar deudas más sus recargos, intereses y costas, **ejecutando los bienes titularidad del deudor**, cuando éste no paga una deuda en periodo voluntario, ni durante el plazo concedido con la notificación de la providencia de apremio.*

*La Administración no puede **dictar la diligencia de embargo** mientras no de cumplimiento a su deber de resolver expresamente, en tiempo y forma, el recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio, deber que no se agota con el mero*

dictado del acto administrativo de resolución del recurso de reposición, sino **que exige la notificación al interesado.**



Este deber, en los casos en que, ex artículo 214.3 LGT, es de aplicación lo dispuesto en el **artículo 104.2 LGT**, se entiende cumplido con la realización de un intento de notificación o la puesta a disposición de la notificación por medios electrónicos de la resolución del recurso de reposición en los términos del citado **artículo 104.2 LGT**, y ello **con independencia** de **que** en estos casos **la notificación de ambos actos administrativos - resolución del recurso de reposición y diligencia de embargo- pueda llegar a ser simultánea.**



Observemos como ambas resoluciones aun cuando tienen un criterio común resultan de **casos que no son idénticos** pues en el caso dirimido por la **Resolución nº 03690/2023** el recurso de reposición se había interpuesto frente a la liquidación apremiada, mientras que en el que resuelve la **Resolución nº 06635/2023**, el recurso de reposición se interpone frente a la providencia de apremio y, lo que se discute, es la legalidad del dictado de la posterior diligencia de embargo por parte de la AEAT.

**NUEVO** Seminarios por Videoconferencia | Consecuencias del Cierre con Pérdidas. Responsabilidades y Soluciones | VER

## Publicada la Orden que desarrolla el Reglamento Verifactu: Cuenta atrás para cumplir con las nuevas obligaciones sobre los programas de facturación.

#usuarioContenido, #autorContenido - 28/10/2024

El 28 de octubre de 2024 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la **Orden que desarrolla técnicamente el Reglamento "Verifactu"**, cuya entrada en vigor se había fijado como inicio del plazo que tienen los productores y comercializadores de programas de facturación para tenerlos adaptados a los nuevos estándares establecidos para evitar su manipulación o la ocultación de datos a la Administración tributaria.

La normativa que establece estas obligaciones fue publicada en años anteriores, así como los plazos a tener en cuenta para su puesta en marcha pero **faltaba por publicar el desarrollo reglamentario que nos indicara la fecha exacta para empezar a contar. Y aquí está**, se trata de la **Orden HAC/1177/2024**, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en vigor desde el 29 de octubre de 2024.

Para ponernos en situación debemos conocer que la [Ley 11/2021](#), de 9 de julio, modificó el [artículo 29.2.j\)](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para introducir la **obligación de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos** y que fue desarrollada por el [Real Decreto 1007/2023](#), de 5 de diciembre, apodado como "Reglamento Verifactu" por la propia Agencia Estatal de la Administración tributaria (AEAT).

*En este punto le puede interesar conocer las [novedades que introdujo el Reglamento Verifactu y a quién es de aplicación.](#)*

Esta obligación está en vigor desde el 11 de octubre de 2021, pero su aplicación efectiva, de tal forma que los programas de facturación cumplan con los requisitos del nuevo reglamento, se pospuso de forma diferente para los productores y comercializadores de los programas y para el resto de empresarios y profesionales que los usamos:

- **Los productores y comercializadores de los sistemas y programas informáticos de facturación** deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento Verifactu en el **plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial** que lo detalla técnicamente, es decir, el **29 de julio de 2025**. No obstante, los sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo tienen de margen hasta el 1 de julio de 2025.
- El **resto de obligados tributarios** debemos tener operativos los sistemas informáticos de facturación adaptados al Reglamento Verifactu antes del **1 de julio de 2025**.



Así, el 1 de julio de 2025 los programas de facturación que utilizemos deben estar adaptados al Reglamento Verifactu, **con su correspondiente declaración responsable por escrito que certifique que cumple los requisitos y estándares aprobados**, firmada por el productor del sistema informático (sea propio o de un tercero) bajo las [infracciones y sanciones pertinentes](#). Mientras que los productores y comercializadores tienen de margen hasta el 29 de julio de 2025 para ofrecerlos adaptados, una vez que la Orden entra en vigor el 29 de octubre de 2024, cuando **la lógica dice que el plazo dado a los usuarios de los programas debería ser mayor que el fijado para quienes deben adaptarlos y no al revés**. De hecho, parece un secreto a voces que el plazo dado a los usuarios se retrasará hasta el 1 de enero de 2026, pero no hay nada oficial. Desde [SuperContable](#) estaremos atentos para informar de cualquier modificación que "arregle" este sinsentido (incluso si se publica en una disposición final de una normativa que nada tiene que ver).

*El Reglamento Verifactu también articula la posibilidad de remitir a la Agencia Estatal de Administración Tributaria todos los registros de facturación generados (lo que se haría constar en*

factura con la mención “Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT” o “VERI\*FACTU”), así como su remisión por parte de los receptores de las facturas. No obstante, no se trata de una obligación si no de un proceder voluntario (salvo en el caso de que se utilice el servicio que facilitará gratuitamente la AEAT para cumplir con las especificaciones de los programas de facturación que conllevará su remisión obligatoria).



### ¿Y cuándo entra en vigor la obligación de emitir facturas electrónicas?

Aunque se trata de un tema relacionado, es una obligación independiente de la analizada en los párrafos anteriores. La **Ley 18/2022**, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas, modificó el artículo 2 bis de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información para introducir la **obligación, para todos los empresarios y profesionales, de expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales (B2B)** mientras que **las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica** (con independencia del tamaño de la plantilla o volumen anual de operaciones) también deberán expedir y remitir facturas electrónicas a **particulares que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente** (no obstante, las agencias de viaje, servicios de transporte y actividades de comercio al por menor sólo estarán obligadas a emitir facturas electrónicas a particulares cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos).

La **entrada en vigor de esta obligación de emitir facturas electrónicas** depende del volumen de operaciones de los empresarios y profesionales, de tal forma que:

- Para los empresarios y profesionales cuya **facturación anual sea superior a ocho millones de euros: al año de aprobarse el desarrollo reglamentario.**
- Para el **resto de empresarios y profesionales** (con una facturación anual igual o inferior a ocho millones de euros): **a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario.**

Y **este desarrollo reglamentario aún no ha sido publicado**. Actualmente el Proyecto de Reglamento de factura electrónica B2B se encuentra en tramitación por el Ministerio de Economía, Comercio y Empresa con la participación de la Agencia Tributaria, por lo que si se publicase antes de finalizar el año no sería de aplicación hasta el 2026 para las empresas con más de 8 millones de facturación y hasta el 2027 para el resto, pero no son más que conjeturas.

### Cuadro resumen de fechas clave:

Una vez repasados los frentes abiertos, en la siguiente tabla puede ver todas estas obligaciones y su entrada en vigor de forma esquemática:

Nuevas obligaciones de facturación			
Normativa	Obligación	Obligados	Entrada en vigor
<b>Art. 29.2.j Ley 58/2003, Real Decreto</b>	Ofrecer sistemas y programas informáticos de facturación	Productores y comercializadores de los	<b>29 de julio de 2025</b>

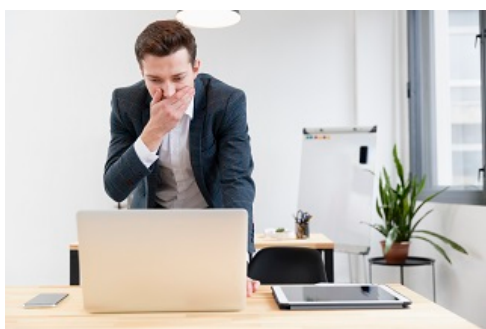
1007/2023 y Orden HAC/1177/2024	adaptados al Reglamento Veri*factu	sistemas y programas informáticos de facturación	
	Tener operativos los sistemas informáticos de facturación adaptados al Reglamento Veri*factu	Empresarios y profesionales que no estén en SII	1 de julio de 2025
	Recepción de los registros de facturación remitidos por los Sistemas de emisión de facturas verificables	AEAT *	29 de julio de 2025
Art. 2 bis Ley 56/2007 y Ley 18/2022	Expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales	Empresarios y profesionales facturación anual > 8M €	Al año de aprobarse el desarrollo reglamentario
		Empresarios y profesionales facturación anual ≤ 8M €	A los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario
* La AEAT deberá tener disponible el servicio para la recepción de los registros de facturación en el plazo indicado, mientras que la remisión de los registros de facturación será voluntaria para los empresarios y profesionales y para los destinatarios de las facturas.			

## Recuerde que:

Se espera que el plazo dado a los usuarios de los programas de facturación para tenerlos adaptados a los nuevos estándares se retrase hasta el 1 de enero de 2026, pero no hay nada oficial. Desde [SuperContable](#) estaremos atentos para informar de cualquier novedad al respecto.

## ¡Cuidado con modificar las condiciones de trabajo! 40 mil euros de indemnización y se podrían superar los 200 mil.

Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable - 28/10/2024



ese derecho.

Dentro de las facultades del empresario en el ejercicio de su poder de dirección está la modificación de las condiciones de trabajo de su plantilla. El empleador puede introducir cambios que afecten a un trabajador, a varios o a la totalidad de la empresa, pero debe antes conocer qué acciones no exigen trámite formal alguno, cuáles requieren un procedimiento específico, o **qué materias no admiten modificación**, ya sea por el derecho que ejerce el trabajador o por ser una **respuesta de la empresa al ejercicio de**

El **artículo 21.3** del Estatuto de los Trabajadores alude a la capacidad empresarial de establecer la estructura de su empresa y organizar cómo se va a desarrollar la actividad. Como indicamos en el apartado dedicado al **poder de dirección del empresario**, dentro del **Asesor Laboral**, este podrá, en el normal ejercicio de sus funciones:

- **Organizar el trabajo y la estructura de la empresa.**
- **Modificar horario o jornada.**

- **Establecer normas de vestimenta e higiene.**
- **Cambiar tareas o funciones del trabajador.**
- **Modificar el puesto o lugar de trabajo.**
- **Cambiar de local o de sede.**
- **Vigilar y controlar la actividad de los trabajadores.**
- **Sancionar e incluso despedir**, dependiendo de la gravedad del incumplimiento.



Dependiendo de la magnitud de la medida, estaríamos ante una actuación integrada en la facultad normal de dirección de la empresa o una **modificación de las condiciones de trabajo**. Por **ejemplo**, atendiendo a la jurisprudencia, un cambio de local dentro de la misma ciudad quedaría englobado en las facultades de dirección pero un traslado que implique cambio de residencia exigiría abrir un **procedimiento de modificación de condiciones de trabajo**.

El poder de dirección de la empresa queda limitado al respeto de los Derechos Fundamentales del trabajador, a la Ley, al convenio y al contrato de trabajo. Por eso, **un cambio en las condiciones de trabajo en apariencia justificado, no lo estará si ha sido vulnerando estos derechos o a consecuencia de que el trabajador los haya ejercido.**

Este último caso es el que analizaremos a continuación mediante el estudio de la **sentencia 1046/2024**, de 6 de junio, en la que se consigue probar la **vinculación de un cambio en las condiciones laborales** de un trabajador con **haber disfrutado de un permiso**.

### El caso es el siguiente:

Un empleado que acaba de ser padre por tercera vez, comunicó a la empresa mediante correo electrónico su solicitud para disfrutar de su permiso íntegro de paternidad. En el correo se decía que las seis semanas serían disfrutadas a partir del día siguiente al nacimiento del menor, y el resto, las 10 semanas restantes de descanso, de forma ininterrumpida en régimen de jornada completa de acuerdo con lo previsto en el **artículo 48.4** del ET.



Tras la comunicación, el empleado fue citado por directivos de la empresa a un encuentro al que acudió con una grabadora. En esta reunión, el trabajador manifestó su intención de disfrutar íntegramente su baja, a lo que se le espetó que, indiferentemente a lo establecido por Ley, **no había intención por parte de la empresa de concederle las 10 semanas restantes.**

En esa y sucesivas reuniones **se intentó que el empleado renunciara a las 10 semanas siguientes al periodo obligatorio o que hiciera uso de su baja por paternidad a la vez que continuaba trabajando**, con frases como las siguientes:

*Evidentemente que no te cojas, que no te cojas, solo un mes y medio [...] esta empresa, esta empresa, eh, es de quien es y es más, la empresa donde está tu mujer también es del dueño de la empresa, ¿vale? [...] el problema es que cuando pasen 16 semanas, vas a tener el mismo problema y otro, y otro más, vas a tener dos [...] si yo estuviera en tu posición yo no dormiría tranquilo, yo te digo lo que pienso eeeh, tú puedes pensar lo que quieras pero yo no dormiría tranquilo.*

El empleado no pudo disfrutar de la prestación seguidamente a las 6 semanas obligatorias porque se le comunicó que tenía que cubrir otra baja; finalmente, informó sobre su intención de hacer efectivo el derecho y la empresa no contestó. Cuando el **empleado regresó de su baja de paternidad se le notificó que se le aplicaría una movilidad funcional** por causas organizativas de acuerdo a lo establecido en los artículos **39** y **41** del ET que incluía un cambio en los turnos de trabajo y horarios.

El trabajador inició posteriormente una baja por trastorno de ansiedad y presentó demanda ante el Juzgado de lo Social número 2 de Ciudad Real por modificación de las condiciones de trabajo con vulneración del derecho fundamental a la igualdad. La **sentencia de instancia, le reconoció 40.000 euros de indemnización** y ahora, el TSJ de Castilla la Mancha, en **sentencia 1046/2024**, de 6 de junio, **confirma el pronunciamiento**.

Los 40.000 euros se encuentran dentro del tramo medio de sanciones para infracciones muy graves, en concreto la descrita en el **artículo 8.12** del Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social.

La sanción puede llegar a ser inferior pero en función de las circunstancias agravantes o vulneración de otros derechos como la dignidad o la intimidad podría situarse en la **parte alta del tramo medio y llegar a los 120.005, e incluso a los 225.000** si se situase en el tramo superior (187.515 euros era la suma solicitada por el trabajador).

El **artículo 40.1.c)** de la LISOS es el que establece la graduación de las sanciones para faltas muy graves del siguiente modo:

	<b>Grado mínimo</b>	<b>Grado medio</b>	<b>Grado máximo</b>
<b>Infracciones muy graves</b>	<b>De 7.501 a 30.000 €</b>	<b>De 30.001 a 120.005 €</b>	<b>De 120.006 a 225.018 €</b>



SuperContable.com

Por eso recordamos a nuestros clientes y lectores que las modificaciones relacionadas con el normal desarrollo de funciones laborales pueden ser libremente tomadas por la empresa; en caso de duda, se debe consultar a que dice la Ley y, en concreto, a los artículos **39, 40 y 41** sobre qué cambios exceden los límites de la movilidad funcional, desplazamientos o traslados y modificaciones de las condiciones de trabajo.

Pero en el caso de que la acción de la empresa sea una **respuesta al ejercicio de un derecho por parte del trabajador y este pueda demostrar que ha sido represaliado** por ello, la existencia de

razones organizativas no bastará para que la empresa pueda enfrentarse al **pago de indemnizaciones de muy elevado importe** que pueda hacer incluso peligrar su futura viabilidad.

## ¿Qué consecuencias tiene para una empresa pagar por debajo del Salario Mínimo Interprofesional (SMI)?

Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable - 29/10/2024



La **aprobación anual del Salario Mínimo Interprofesional** y **las repercusiones que tiene su incremento** han sido siempre tratadas desde **SuperContable.com**

También hemos explicado a nuestros lectores y usuarios **cómo deben liquidar las diferencias de cotización que genera el incremento del SMI**, **cómo se debe adecuar la retribución al SMI de empleados del hogar antes del 31 de Marzo**, o **cómo se realiza el embargo del sueldo a un trabajador**, en función del

SMI.

En esta ocasión vamos a analizar **qué consecuencias puede tener para la empresa el hecho de abonar a sus empleados retribuciones inferiores al Salario Mínimo Interprofesional** establecido.

Antes de meternos **"en harina"**, recordaremos que el importe del **SMI para 2024** es el siguiente:

<b>SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL 2024.</b>		
<b>SMI diario</b>	<b>SMI mensual</b>	<b>SMI anual</b>
<b>37,80 euros</b>	<b>1.134,00 euros</b>	<b>15.876,00 euros</b>

Los 1.134 euros al mes constituyen el SMI bruto que corresponde a 14 pagas para una jornada completa de, en defecto de pacto o convenio, máximo 40 horas semanales, distribuyéndose proporcionalmente en los contratos a tiempo parcial. En el caso de que **el salario se encuentre distribuido en 12 pagas y tuviera las pagas extraordinarias prorrateadas, su SMI es de 1.323 euros brutos/mes**, para este año 2024.

Por tanto, ese es el importe mínimo que debe percibir cualquier trabajador o trabajadora de nuestro país y, además, conforme al **artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores**, resulta inembargable, tanto en su cuantía anual como mensual.

Y, **¿qué ocurre si la empresa paga al trabajador una cantidad inferior?**

Pues, pueden derivarse varias consecuencias, como veremos a continuación.

### Reclamación salarial por parte del empleado

La primera, y más lógica, consecuencia es que el trabajador o trabajadora formule una reclamación contra la empresa - **mediante**

Recuerde que:



**papeleta de conciliación ante el UMAC o SMAC y, en su caso, posterior demanda ante el Juzgado** - solicitando que sus retribuciones se ajusten al SMI y que se le abonen las diferencias salariales existentes entre lo percibido y la cuantía que corresponde al SMI.

La cantidad que resulte por esas diferencias salariales se verá incrementada en el correspondiente interés porque, conforme al **artículo 29 del E.T.**, el interés por mora en el pago del salario será el diez por ciento de lo adeudado.

Finalmente, y conforme a la **Sentencia 538/2022**, de 13 de junio de 2022, de la Sala Social del TS, el incumplimiento de la obligación de pago del salario es una obligación de tracto sucesivo y no prescribe, lo que sí prescribe, en el plazo general de un año, es el derecho a reclamar las cantidades vencidas y no cobradas, ni exigidas.

## Abono de las diferencias de cotización a la Seguridad Social

Es difícil que, con los actuales sistemas de gestión de la cotización con los que cuenta la Seguridad Social, esta situación no sea detectada por la TGSS de una forma bastante rápida, pero, como es evidente, las diferencias existentes, en cuanto que salario de la persona trabajadora, están sujetas a la correspondiente cotización a la Seguridad Social.

Por tanto, una vez se determine su importe, se deberá efectuar la correspondiente **liquidación complementaria (L03)** que se refiere a **“abono de salarios con carácter retroactivo”**.



El plazo para abonar el importe de la liquidación finalizará el último día del mes siguiente al de la notificación del acta de conciliación o de la sentencia judicial.

Y, si no se abona en dicho plazo, se aplicará el recargo correspondiente que puede ir del **20% al 35%** en las cuotas no abonadas a la Seguridad Social.

## Retención de IRPF aplicable a las diferencias salariales

Al igual que ocurre con la cotización a la Seguridad Social, el abono de las diferencias salariales está sujeto a retención de IRPF.



Tal y como señala la **Consulta Vinculante V1817-24**, de 19 de Julio de 2024, de la Dirección General de Tributos, las diferencias salariales se consideran rendimientos del trabajo y, cuando son abonadas en virtud de una resolución judicial, su imputación corresponde al ejercicio en que la sentencia es firme.

El tipo de retención aplicable es el **tipo fijo del 15%**, dado que se trata de atrasos correspondientes a ejercicios anteriores.

La cantidad a retener deberá ingresarse en la autoliquidación del trimestre en el que se realice el pago de los atrasos al empleado.

## Sanciones de la Inspección de Trabajo

Finalmente, otra consecuencia nada agradable que puede derivarse del abono del salario inferior al SMI es la actuación de la Inspección de Trabajo que, como veremos a continuación, puede conllevar sanciones.

Si acudimos al [Real Decreto Legislativo 5/2000](#), de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, vemos que su [artículo 8.1](#) establece que:



Son infracciones muy graves:

1. El impago y los retrasos reiterados en el pago del salario debido.

La sanción que esta infracción muy grave lleva aparejada es una multa regulada en el [artículo 40 de la LISOS](#) y que oscila en los siguientes tramos:

	<b>Grado mínimo</b>	<b>Grado medio</b>	<b>Grado máximo</b>
<b>Infracciones muy graves</b>	<b>De 7.501 a 30.000 €</b>	<b>De 30.001 a 120.005 €</b>	<b>De 120.006 a 225.018 €</b>

Por tanto, y como puede verse, en el mejor de los casos, **la empresa se puede enfrentar a una sanción de 7.501 euros**; y puede ser más elevada, en función de las circunstancias que concurran, tal y como se desprende de la tabla.

Pero esta no es la única sanción que puede imponerse porque también se contempla como infracción, en [artículo 22.3 de la LISOS](#), el hecho de **NO ingresar**, en la forma y plazos reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social **o no efectuar el ingreso en la cuantía debida**, habiendo presentado los documentos de cotización, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y que dicho impago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta con ellas no sea constitutivo de delito conforme al [artículo 307 del Código Penal \(artículo 22.3 LISOS\)](#).

Se trata de una infracción grave que se sancionará, en su grado mínimo, con multa del 50 al 65% del importe de las cuotas de Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta no ingresados, incluyendo recargos, intereses y costas; en su grado medio, con multa del 65,01 al 80%; y en su grado máximo, con multa del 80,01 al 100%.

### En Conclusión:

Las consecuencias a las que se puede enfrentar la empresa por el hecho de abonar a sus empleados retribuciones inferiores al Salario Mínimo Interprofesional son múltiples:

- Una **reclamación judicial** por parte del empleado, exigiendo el abono de las cantidades adeudadas.
- Abono a la **Seguridad Social** de las cotizaciones que corresponden a las diferencias salariales, con su correspondiente recargo.
- Ingreso en la **AEAT** del importe de las retenciones de IRPF que corresponden a las citadas diferencias salariales.

- Sanciones derivadas de la **actuación de la ITSS** por abonar el salario en cuantía inferior a la debida y, en su caso, por ingresar las cotizaciones en cuantía inferior a la debida.



## Tengo un inmueble contabilizado por un valor muy inferior al de mercado: ¿Cómo puedo registrar su revalorización?

#usuarioContenido, #autorContenido - 28/10/2024

Cuando una sociedad dispone entre su inmovilizado de inmuebles adquiridos hace mucho tiempo, ya se trate de terrenos o edificaciones, normalmente valorados a un precio inferior (muy inferior) a su valor de mercado, **es habitual preguntarse si deberían valorarse por su valor real** y así reflejar mejor el verdadero patrimonio de la sociedad.

En este sentido, debemos tener en cuenta que **la normativa contable no permite la revalorización del inmovilizado** con carácter general, salvo que se realice en virtud de una norma legal o reglamentaria. Así, la **norma de registro y valoración 2ª** del Plan General de Contabilidad establece que con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

En la misma línea se postula la **resolución de 1 de marzo de 2013**, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, que **sólo contempla modificaciones al alza en el valor posterior de los elementos de inmovilizado en caso de renovación, ampliación y mejora**.

No obstante, en caso de obviar la normativa contable y proceder a una revaloración del inmovilizado material, sea arbitraria o no, el **artículo 17.1 de la Ley 27/2014**, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece lo siguiente:

*1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley.*

*No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta Ley, o mientras no deban imputarse a una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. **El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base***

**imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.**

Por tanto, en caso de llevar a cabo una revalorización voluntaria de los inmuebles, sin que la misma se realice en virtud de una norma legal o reglamentaria, **tal revalorización no tendría efectos fiscales**. Esto implica que si la entidad efectúa la revalorización del inmueble, en esta operación no se genera renta a efectos de determinar la base imponible del período impositivo en el que se realiza la revalorización y, por otra parte, **los ingresos y gastos derivados de ese elemento se determinarán a efectos fiscales sobre el mismo valor que tenían con anterioridad a la realización de la revalorización**, lo cual supone tener que efectuar los correspondientes **ajustes al resultado contable** al objeto de determinar la base imponible de cada ejercicio en el que se computen los ingresos o gastos contables procedentes de los elementos revalorizados.

Pero además, en caso de proceder a una revalorización contable, el **artículo 122** de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la **obligación de mencionar en la memoria de las cuentas anuales** sobre el importe de la revalorización, los elementos afectados y el período impositivo en que se practicaron.

La citada mención debería realizarse en todas y cada una de las memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del contribuyente, de lo contrario, **su incumplimiento constituirá infracción tributaria grave, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 5 % del importe de la revalorización**, cuyo pago no determinará que el citado importe se incorpore, a efectos fiscales, al valor del elemento patrimonial objeto de la revalorización.

Visto todo lo anterior, podemos afirmar que lo más conveniente es mantener los inmuebles en el balance de la sociedad por su precio de adquisición (o por su coste de producción) mientras no se realicen obras en los mismos, aunque exista esa plusvalía latente por la diferencia con el valor de mercado del inmueble.



### Recuerde que:

*De tarde en tarde, el legislador aprueba ~~por su efecto recaudatorio~~ una serie de normas encaminadas a la **actualización de los balances**, de forma que se pueda ajustar el valor contable de todos o parte de los activos a su valor real actual a partir de unos coeficientes de actualización que tienen en cuenta el aumento del coste de la vida originado por la inflación. La última actualización de balances en nuestro país fue aprobada por la **Ley 16/2012, de 27 de diciembre**, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.*

LIBROS GRATUITOS



Libro Cierre Contable

[DESCARGAR GRATIS](#)



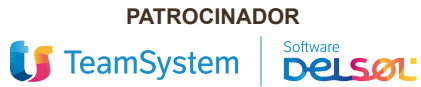
Operaciones intracomunitarias

[DESCARGAR GRATIS](#)



45 Casos Prácticos

[DESCARGAR GRATIS](#)



NOVEDADES 2024

[Contables](#)  
[Fiscales](#)  
[Laborales](#)  
[Cuentas anuales](#)  
[Bases de datos](#)

INFORMACIÓN

[Quiénes somos](#)  
[Política protección de datos](#)  
[Contacto](#)  
[Email](#)  
[Foro SuperContable](#)

ASOCIADOS



Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.