

## NOTICIAS

### La Agencia Tributaria niega el robo de 560 GB de información de millones de contribuyentes por un grupo de hackers.

"Todos los servicios funcionan sin ningún problema y no se ha detectado ningún indicio de posibles equipos cifrados o salidas de datos", confirma...

### Trabajo crea un permiso climático remunerado para blindar la ausencia laboral en caso de catástrofe.

De los 10.000 euros para comprar un coche a más créditos para empresas y autónomos, así son las nuevas ayudas por la DANA...

### Solo un miembro de la pareja puede deducir en el IRPF el coche eléctrico adquirido en ganancias.

eleconomista.es 02/12/2024

### El Supremo complica a la empresa familiar la exención fiscal del 95% de una donación.

eleconomista.es 27/11/2024

### Asesores fiscales recuerdan que es posible reducir la Renta si se toman medidas antes de que acabe el año

europapress.es 28/11/2024

### El Supremo fija que los registros retributivos de las empresas no pueden contener los salarios individuales.

eleconomista.es 27/11/2024

## FORMACIÓN

### Consecuencias del Cierre con Pérdidas. Responsabilidades y Soluciones

¿Tienes pérdidas al cierre del ejercicio económico en tu empresa? Pues no pongas en riesgo tu patrimonio, actúa con inteligencia.

## JURISPRUDENCIA

### Es modificación sustancial de condiciones de trabajo la modificación de asignación de vacaciones si la misma se altera la duración de las mismas

STS 1227/2024. Nulidad de la medida por no haber seguido el procedimiento del artículo 41 ET.

## NOVEDADES LEGISLATIVAS

### MINISTERIO DE TRABAJO Y ECONOMÍA SOCIAL - Fondo de Garantía Salarial (BOE nº 291 de 03/12/2024)

Resolución de 14 de noviembre de 2024, de la Secretaría General del Fondo de Garantía Salarial, O.A., por la que se modifican los modelos de ...

## CONSULTAS TRIBUTARIAS

## COMENTARIOS

### Se refuerza el "blindaje" de los trabajadores frente a actuaciones de la empresa.

Desde el 4 de Diciembre se refuerza la protección de los trabajadores frente a cualquier decisión de la empresa que suponga una represalia frente al ejercicio de sus derechos

## ARTÍCULOS

### Errores comunes en la contabilización de inversiones en activos inmobiliarios.

A la hora de registrar las inversiones inmobiliarias debemos tener en cuenta la naturaleza y el objetivo de la inversión.

## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Qué novedades trae la nueva Orden de módulos de IRPF e IVA para 2025?

El 30 de noviembre de 2024 ha sido publicada en el BOE la Orden HAC/1347/2024, por la que se desarrollan para el año 2025, el método de ...

## FORMULARIOS

## Deducibilidad en el IS de pensión vitalicia otorgada por SL al administrador que se jubila.

Consulta DGT V2259-24. SL que, tras la jubilación de su antiguo administrador, procedió a modificar sus estatutos sociales, en lo concerniente...

## Comunicación al trabajador de la fecha de disfrute de sus vacaciones conforme al calendario acordado

Modelo de Comunicación al trabajador de la fecha de disfrute de sus vacaciones conforme al calendario acordado entre la empresa y los trabajadores

### 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

PRUEBALO 1 MES GRATIS

Prueba YA la mejor ayuda para el Asesor y el Contable por sólo 29€ + IVA

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº47 03/12/2024

## Deducibilidad en el IS de pensión vitalicia otorgada por SL al administrador que se jubila.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V2259-24. Fecha de Salida: - 22/10/2024

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una sociedad de responsabilidad limitada que, tras la jubilación de su antiguo administrador, procedió a modificar sus estatutos sociales, en lo concerniente a la retribución de éstos. Concretamente el artículo 20 de sus Estatutos dispone:

*"20. Artículo 20. El cargo de administrador será retribuido. Dicha retribución consistirá en una cantidad fija que en su caso señale la Junta General. La retribución del administrador en la forma establecida se establece sin perjuicio del pago de los honorarios profesionales o los salarios que pudieran acreditarse frente a la sociedad, en razón de la prestación de servicios profesionales o de la vinculación laboral del administrador con la compañía para el desarrollo de otras actividades no inherentes al cargo de administrador en la misma.*

*Se establece una pensión vitalicia a favor del administrador o administradores que, habiéndolo sido al menos con una duración de cinco años, hubieran alcanzado la edad de jubilación. El importe de la pensión a abonar se acordará en Junta General".*

Los pagos recibidos por el antiguo administrador han sido incluidos en su declaración de la renta como rendimientos del trabajo.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Si la entidad consultante puede considerar como gasto deducible, a efectos del impuesto sobre Sociedades, el importe abonado al antiguo administrador de acuerdo a lo establecido en los Estatutos.

#### CONTESTACION-COMPLETA:

La consultante es una sociedad limitada que ha establecido en sus estatutos el reconocimiento de una pensión vitalicia a favor de sus administradores que, habiendo ocupado su cargo durante al menos cinco años, hubieran alcanzado la edad de jubilación.

De acuerdo con el escrito de consulta, no queda suficientemente claro si los pagos derivados de las obligaciones asumidas por la consultante, contenidas en la descripción sucinta de los hechos, son percibidos directamente de ella o a través de otros medios o instrumentos, por lo que en la presente contestación se parte de la hipótesis de que dichos pagos son realizados directamente por la propia empresa.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que:

*“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.*

Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala que:

*“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.*

(...)

*3.1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.*

(...).”

*Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que, cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de realidad del gasto, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.*

En este sentido, cabe traer a colación el artículo 14.1 de la LIS establece que:

*“1. No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.*

*Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones”.*

En el presente supuesto, la entidad consultante ha modificado sus estatutos sociales con la finalidad de reconocer, a favor de aquellos administradores que hubieran alcanzado la edad de jubilación, y siempre que hubieran ocupado el cargo durante al menos cinco años, una pensión vitalicia, cuya cuantía deberá ser acordada por la Junta General.

*De conformidad con lo dispuesto en los artículos previamente transcritos, teniendo en cuenta que el complemento o mejora de las pensiones acordado por la Junta General de la entidad consultante constituye una retribución complementaria reconocida en favor de quienes hayan ocupado el cargo de administrador de la sociedad durante, al menos cinco años, una vez alcanzada la edad de jubilación, tal complemento o mejora reconocido no es sino una retribución adicional que se genera con ocasión de la jubilación de los antiguos administradores. En consecuencia, cabe considerar que **dicha retribución cubre contingencias análogas a las que cubren los planes de pensiones, por lo que le resultará de aplicación un régimen fiscal similar, esto es, el gasto que representa la prestación reconocida en favor del administrador, tras su jubilación, será deducible en los períodos impositivos en los que se abone la citada prestación.***

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.

## Posibilidad de emitir factura recapitulativa en el mes posterior al del devengo de la operaciones.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V2122-24. Fecha de Salida: - 01/10/2024

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La persona física consultante es un autónomo que emite facturas recapitulativas a final de mes para un cliente particular, no empresario o profesional. Durante el mes de mayo de 2024, debido a problemas técnicos, no ha podido emitir factura recapitulativa para dicho destinatario el último día del referido mes por las entregas realizadas en dicho periodo.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Conocer si, de conformidad con lo señalado en el Reglamento de Facturación, puede emitir factura recapitulativa en el mes posterior al del devengo de la operaciones.

### CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

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

El desarrollo reglamentario del anterior artículo se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre) que establece en su artículo 2 lo siguiente:

*“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.”.*

En este sentido las facturas que se expidan por un sujeto pasivo habrán de contener toda aquella información a la que hace referencia el artículo 6 del Reglamento de facturación en el que se hace específica referencia tanto al nombre y apellidos, razón o la denominación social del obligado a la expedición de la factura como del destinatario de la operación.

Por otra parte, el artículo 4 del Reglamento de facturación prevé la posibilidad de que se expida una factura simplificada, que no contenga toda la información a que hace referencia el artículo 6 anteriormente, así:

*“1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de esta en cualquiera de los siguientes supuestos:*

- a) Cuando su importe no exceda de 400 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, o*
- b) cuando deba expedirse una factura rectificativa.*

*2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales podrán igualmente expedir factura simplificada y copia de ésta cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en las operaciones que se describen a continuación:*

- a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.*

*A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquellos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que, por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación, sean principalmente de utilización empresarial o profesional.*

*(...).”.*

Por tanto, el consultante, en las ventas que realice, tendrá, con carácter general, la obligación de emitir factura por sus operaciones, pudiendo emitir factura simplificada en las condiciones previstas en el referido artículo 4 del citado Reglamento de facturación.

2.- Por otra parte, el artículo 11 del citado Reglamento de facturación regula el plazo para la expedición de las facturas, estableciendo lo siguiente:

*“1. Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.*

*No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.”*

No obstante lo anterior, el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación en relación a la posibilidad de emisión de una factura recapitulativa, establece lo siguiente:

*“1. Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.*

*2. Estas facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. No obstante, cuando el destinatario de éstas sea un empresario o profesional que actúe como tal, la expedición deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.*

*3. En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 75.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.”*

Así, con carácter general, una vez devengado el Impuesto de la correspondiente entrega de un bien por el consultante, éste deberá emitir la correspondiente factura en ese momento.

No obstante, **si el destinatario de dicho bien es un empresario o profesional que actúe como tal, la factura podrá expedirse con posterioridad al momento del devengo, pero antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.**

2.- De la información aportada por el consultante, se deduce que el destinatario de las entregas de bienes objeto de la presente consulta no es empresario o profesional, sino particular, por lo que sería de aplicación la norma general, es decir, la factura deberá emitirse en el momento del devengo de la operación, esto es, con la entrega de los bienes.

Además, el consultante podrá expedir facturas recapitulativas y así consignar en una misma factura varias operaciones realizadas dentro de un mismo mes natural siempre y cuando respeten los límites previstos en el precepto transcrito. En particular, siempre que se trate del mismo destinatario, no pudiendo agruparse en una misma factura recapitulativa operaciones efectuadas para distintos destinatarios. Estas facturas, tal y como señala el precepto, deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas.

*Por tanto, las distintas **operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural, pueden ser objeto de facturación mediante una sola factura recapitulativa en la que se desglosarán por fechas cada operación realizada a lo largo del mes natural. En su caso, cada operación no puede superar el límite previsto para las facturas***

*simplificadas, pero se pueden reunir en una sola factura recapitulativa varias operaciones, aunque la suma de todas ellas supere el citado límite.*

*De todo lo anterior, teniendo en cuenta que **el destinatario de las operaciones no tiene la condición de empresario o profesional, la factura recapitulativa deberá expedirse el último día del mes natural**, de conformidad con lo señalado en el referido artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.*

3.- 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.

## Se refuerza el "*blindaje*" de los trabajadores frente a actuaciones de la empresa.

Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable - 28/11/2024



Cuando las relaciones entre la empresa y trabajador se deterioran y, por distintas razones, comienzan a surgir conflictos, ya sea ante los servicios de conciliación, los Juzgados o la Inspección de Trabajo, es muy habitual caer en la dinámica de "**acción y reacción**", es decir, que, ante una actuación del trabajador que "**no agrade**" a la empresa, ésta reaccione frente a su empleado, a modo de represalia.

Sin embargo, y como vamos a ver, esta "**práctica**" **no es nada aconsejable.**

Para los que, de una forma u otra, se dedican al asesoramiento laboral de las empresas, y ante situaciones como la descrita, rápidamente cobra relevancia la denominada "**garantía de indemnidad**" de los trabajadores; y surge la imperiosa necesidad de advertir a la empresa, si aún es posible, que de cualquier "**represalia**" que ejerza frente a un empleado puede perjudicarlo seriamente, aun en el caso de que verdaderamente existan razones para sancionar, o incluso despedir, al trabajador.

*La garantía de indemnidad hace referencia **a la protección que se otorga al trabajador para que pueda ejercer y/o reclamar sus derechos laborales prohibiendo cualquier represalia que la empresa pueda ejercer frente el empleado** por este motivo, que será nula por vulnerar sus derechos fundamentales (p. ej. **Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2022 (Rec. 2645/2021)**).*

*Se trata de un principio que emana de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (**Sentencias 7/1993 y 14/1993, de 18 de enero de 1993**), directamente relacionado con el ejercicio, en el ámbito laboral, del Derecho Fundamental a la tutela judicial efectiva; y que, hasta*



ahora, no estaba recogido en ninguna norma de nuestro ordenamiento jurídico.

Además de la doctrina constitucional mencionada, existía una referencia normativa en el **Convenio N° 158 de la OIT**, recientemente célebre por la **resolución del Tribunal Supremo sobre la obligación de audiencia previa en el despido disciplinario**, pero aplicable en España desde 1986.

El **artículo 5.c) del Convenio N° 158 de la OIT** establece que no constituye una causa justificada para la terminación de trabajo **«presentar una queja o participar en un procedimiento entablado contra un empleador por supuestas violaciones de leyes o reglamentos, o recurrir ante las autoridades administrativas competentes»**.

#### Por ejemplo

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2022**, antes mencionada, se anula el despido de un trabajador con contrato temporal realizado, de forma absolutamente genérica, al día siguiente de realizar una queja a la empresa reclamando el pago de las horas extraordinarias, por entender que se trata de una represalia ante la queja del empleado.

Sin embargo, con la aprobación de la **Ley Orgánica 5/2024**, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa, la **"garantía de indemnidad"** ha pasado a estar contemplada, de forma expresa, en una norma en nuestro ordenamiento jurídico.

Nos referimos, por un lado, al **artículo 12 de la citada Ley Orgánica 5/2024**, de 11 de noviembre, que establece que los trabajadores tienen derecho a la indemnidad frente a las consecuencias desfavorables que pudieran sufrir por la realización de cualquier actuación conducente al ejercicio de sus derechos de defensa; y, por otro lado, a la **disposición adicional tercera** de la misma ley, que titula **"Protección de la garantía de indemnidad de las personas trabajadoras"**.

Según esta disposición, **los trabajadores no podrán sufrir consecuencias desfavorables** de ningún tipo **por la realización de cualquier actuación efectuada ante la empresa o ante una actuación administrativa o judicial** destinada a la reclamación de sus derechos laborales, sea ésta realizada por ellas mismas o por sus representantes legales.

Además, para asegurar que esa garantía de indemnidad sea real y efectiva, la protección se extiende al cónyuge, pareja de hecho y parientes hasta el segundo grado de



consanguinidad o afinidad, que presten servicios en la misma empresa, aun cuando éstos no hayan realizado ninguna actuación conducente al ejercicio de sus derechos.

#### Recuerde que:

**El despido de un trabajador vulnerando su "garantía de indemnidad" será declarado NULO.**



Esta última mención se contempla porque ya existen sentencias, como por ejemplo, la [660/2024](#), de 8 de Febrero, de la Sala Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que han puesto de manifiesto que la represalia empresarial no se ejerce directamente contra el trabajador, sino contra otro empleado que mantiene un vínculo con aquel (es lo que se conoce como [discriminación refleja o por asociación](#)).

Por tanto, aunque ya existía esta garantía de indemnidad, invocada y [reconocida por los Juzgados y Tribunales](#), que han anulado decisiones empresariales por considerarlas una represalia ante el disfrute o la reclamación de un derecho laboral por parte de los trabajadores, debe tenerse en cuenta que, [desde el 4 de Diciembre de 2024](#), la misma ha sido reforzada, mediante su reconocimiento expreso en una Ley Orgánica.

### En conclusión:



No es aconsejable para la empresa [reaccionar](#), ante el ejercicio o la reclamación de un derecho por parte de un empleado, por improcedente que pueda ser dicha reclamación, [con la adopción de cualquier decisión que suponga un trato desfavorable](#) respecto al mismo, o a personas con las que mantenga un vínculo afectivo.

Sepa que, si el empleado reclama y la empresa no puede justificar que su decisión obedece a razones objetivas y no está relacionada con la previa reclamación del empleado, lo más probable es que el Juzgado, o la Inspección de Trabajo, [entiendan que se trata de una represalia](#) y que se ha vulnerado la garantía de indemnidad del trabajador. En ese caso, la medida empresarial será declarada nula, con las consecuencias que ello implique.

## ¿Ha ofrecido a sus trabajadores disfrutar de las vacaciones? Si no es así puede tener que pagárselas.

[Pablo Belmar](#), Departamento Laboral de Supercontable - 28/11/2024



El final del año es un tiempo de hacer balance para muchas empresas y sus trabajadores y uno de tantos temas recurrentes que pueden aparecer es [qué empleados cuentan con periodos vacacionales pendientes de disfrute](#). La regulación de las vacaciones en el Estatuto de los Trabajadores ([artículo 38](#)) es bastante escueta, dejando su fijación al convenio colectivo regulador pero estableciendo, eso sí, [un mínimo de 30 días naturales](#). Por eso, es muy común que las partes fijen los periodos de disfrute con enorme libertad.

En el [Asesor Laboral de Supercontable](#), puede encontrar un extenso manual en el que damos un trato integral a las vacaciones; más allá de esto, en diversos boletines hemos trabajado casos concretos como [qué ocurre si el empleado disfrutó de todas las que le correspondían y se](#)

**extingue su contrato, cuándo puede irse un trabajador de vacaciones durante su baja o cómo pueden ser compensadas económicamente cuando no pudieran disfrutarse por una situación de incapacidad.**

Vamos a analizar la compensación económica a falta de disfrute de vacaciones pero desde otra perspectiva; lo haremos de la mano de la **sentencia 193/2024**, de 7 de junio, del TSJ de Navarra, en la que se condena a la empresa a la compensación de las vacaciones de un trabajador que las había solicitado pero **la empresa no le había ofrecido la posibilidad real y efectiva de hacer efectivo su derecho.**



En ella se recoge la jurisprudencia del TJUE, en **sentencia de 22 de Septiembre de 2022 (asunto C-120/21)** que dispone que el hecho de no disfrutar las vacaciones no supone automáticamente la pérdida del derecho al disfrute y, además, añade dicha jurisprudencia, tampoco a su compensación económica en caso de extinguirse la relación laboral.

Para el TJUE solo **se perderá este derecho** cuando el trabajador sepa que puede ejercer este derecho, habiendo sido **informado convenientemente por el empresario, y opte, voluntaria y conscientemente, por no ejercerlo**; lo que tendrá que acreditar, en todo caso, la empresa.

Es este el aspecto más reseñable de la sentencia pues, confirma la pretensión del trabajador respecto del periodo vacacional del año 2021 porque **la empresa no informó de manera clara, transparente, precisa y oportuna** del derecho a las vacaciones, lo que la obliga a **asumir el coste económico** de las mismas una vez ha concluido el contrato.

Dispone literalmente la sentencia que:

*... la empresa demandada no demostró haber ofrecido la posibilidad al actor de disfrutar las vacaciones correspondientes al año 2021 resultando procedente la compensación de las vacaciones generadas y no disfrutadas en dicho periodo reclamado mediante su abono en metálico.*

El tribunal destaca que el derecho a las vacaciones es un principio esencial del derecho comunitario vinculado no solo con el necesario descanso sino con la promoción de su libertad individual. Por ello la empresa debe informar claramente a la plantilla de las condiciones de ejercicio de las mismas.

## **Cómo planificar correctamente las vacaciones para evitar estos problemas:**

Lo correcto es elaborar un **calendario de vacaciones** en el que se fijen los periodos de los que dispondrá cada trabajador anualmente, el que **el trabajador conozca la fecha de disfrute de las mismas con al menos 2 meses de antelación**, salvo que el convenio establezca un plazo superior.

Partiendo de que sean 30 días naturales, un **ejemplo práctico** sería que el trabajador solicite a la empresa disfrutar 15 días de vacaciones entre el 16 y el 30 de Julio y la empresa aceptase para fijar los otros 15 días de vacaciones entre el 31 de Julio y el 14 de Agosto. De hecho, cuando existe falta de acuerdo, este es el método por el que generalmente resuelven el conflicto nuestros juzgados y Tribunales.



SuperContable.com

Por último, en caso de que en su empresa se haya consensuado un método de disfrute más informal, **no olvide informar recurrentemente a los trabajadores que no hayan solicitado sus vacaciones del derecho que tienen a hacerlo**; con ello **evitará que puedan solicitar que se les abone su importe** si no las hubieran disfrutado.

## Errores comunes en la contabilización de inversiones en activos inmobiliarios.

Juan Francisco Sánchez, Contabilidad y Auditoría de Cuentas, colaborador de SuperContable.com - 03/12/2024



En ocasiones el patrimonio empresarial de las Sociedades puede llegar a estar fragmentado, dándose el caso de que la Sociedad realice otro tipo de inversiones dependiendo de sus recursos, **destinándolos a obtener otras rentas que complementen la actividad principal para la que fueron creadas**. Estos casos suelen ser **las inversiones financieras** y **las inversiones inmobiliarias**.

**Centrándonos en las inversiones inmobiliarias**, las cuales vienen definidas en el actual Plan General Contable clasificándose como **activos no corrientes**, éstas resultan ser inmuebles cuyo objetivo sea la obtención de alguna renta y/o plusvalías y no sean utilizadas para la producción o suministro de bienes o servicios, fines administrativos o su venta dentro del curso ordinario de las operaciones, en definitiva, **tiene independencia de la actividad principal**. Por tanto, no se podrían considerar inversión inmobiliaria la nave donde una Sociedad realiza su actividad ordinaria, ya que es su centro de trabajo y no adquiere una renta por la misma, sin embargo, si por ejemplo, la misma Sociedad tuviese una segunda nave o bien adquiere una serie de locales, los cuales quiere destinar a obtener una renta por su arrendamiento, estos si cumplirían la definición anterior.

En el ámbito contable, las cuentas anuales tienen el objetivo de suministrar a los usuarios la información de forma adecuada para que esto les permita adoptar decisiones de la mejor forma posible, por lo que para el caso que nos ocupa sobre las inversiones en activos inmobiliarios, se plantea a través de las Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (**NECA**) incluidas en el Plan General Contable hacer una clara **diferencia en su colocación dentro del Balance y de la cuenta de Pérdidas y Ganancias**.

Según la naturaleza y dentro del activo no corriente en su balance, el PGC nos aporta dos vías, contabilizarlo en la **cuenta 220** -Inversiones inmobiliarias en terreno y bienes naturales-, o bien, en la **cuenta 221** -Inversiones inmobiliarias en construcción-, cuyas diferencias resaltan a la vista con sólo leer su título. Mientras que, para sus rentas, el PGC nos aporta la **cuenta 752** -Ingresos por arrendamientos-, colocándose en el apartado de **otros ingresos de explotación** de la cuenta de pérdidas y ganancias. De esta forma, quedan aislados del resto de

inmovilizado que permanece en la Sociedad por el hecho de tener un uso distinto, al igual que sucede con los rendimientos que puedan proporcionar, los cuales separan los flujos de efectivo que se pueden obtener con estas inversiones de las que se pueden producir por medio de las ventas y prestaciones de servicios por el curso ordinario de las operaciones. Para **evitar errores**, los puntos a tener en cuenta serían estos: **contabilizar indebidamente su alta como un inmovilizado material y su rendimiento como una venta o prestación de servicios habitual**.



No obstante, la problemática sobre este hecho puede extenderse aún más dependiendo de la actividad principal de la Sociedad, entrando en juego la **Consulta nº 9 BOICAC nº 74 / 2008**, donde **si la actividad principal es el alquiler, esos bienes se encontrarán como inmovilizado** o en aquellos casos en los que su **actividad principal sea la construcción, contabilizándose entonces como existencias**.

A modo de resumen quedaría de la siguiente forma:

Destino del inmueble		Registro contable de la compra de un inmueble	
		Clasificación contable	
		Aplica PGC Normal	Aplica PGC PYMES
1. Se pretende obtener rentas o plusvalías	Sí	Ir al punto 3 siguiente	
	No	Ir al punto 2 siguiente	
2. Se venderá por ser su actividad principal	Sí	<b>NRV 10. Existencias</b>	<b>NRV 12. Existencias</b>
	No	<b>NRV 2. Inmovilizado Material</b>	<b>NRV 2. Inmovilizado Material</b>
3. La actividad principal es...	Alquiler	<b>NRV 2. Inmovilizado Material</b>	<b>NRV 2. Inmovilizado Material</b>
	Otras	Ir al punto 4 siguiente	
4. Se encuentra planeada su venta inmediata	Sí	<b>NRV 7. Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>	<b>NRV 4. Inversiones Inmobiliarias</b>
	No	<b>NRV 4. Inversiones Inmobiliarias</b>	<b>NRV 4. Inversiones Inmobiliarias</b>

En definitiva, en ocasiones podemos llegar a ciertos errores en la contabilización de las inversiones inmobiliarias ya que requiere el conocimiento que aporta el Plan General Contable para poder aplicarlo de forma correcta, aportando así una **visión fiel de su patrimonio**.

## Los agentes de seguros que quieran deducir un vehículo tienen que demostrar su vinculación exclusiva a la actividad.

*Basilio Sáez, Economista fundador de BS Fiscal, colaborador de SuperContable.com - 02/12/2024*



La Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, en su reciente **sentencia 1872/2024** de 25 de noviembre de 2024, ha fijado que **los agentes de seguros no son equiparables a los agentes comerciales**, a los efectos de poder deducir fiscalmente los costes de los vehículos utilizados en la actividad económica sin necesidad de prueba de su exclusiva afectación, como dispensa el **artículo 22.4.d)** del Reglamento del IRPF. Aunque se trate de un caso específico, nos encontramos ante una **sentencia de gran**

**interés para todos los autónomos** que pretendan deducir los gastos de sus vehículos en la declaración de la renta.

Cualquier autónomo necesita invertir en bienes para ejercer su actividad, dependiendo de su profesión podemos hablar de un ordenador, mobiliario, página web, inmuebles, vehículos y tantos otros. Si uno de esos bienes es conflictivo a la hora de deducir el gasto que conlleva, tanto su amortización como los asociados a su utilización, es el vehículo. Esto se debe a dos razones, es indivisible y susceptible de uso para fines particulares.

Sobre **los vehículos en el ámbito del IVA** hemos hablado recientemente, pero ese criterio no va de la mano en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el IRPF no existen presunciones de afectación parcial para bienes del inmovilizado, el **artículo 29.2** de la Ley 35/2006 del IRPF prevé una regla general de afectación exclusiva, permitiendo la utilización para necesidades privadas del bien, siempre que sea accesorio e irrelevante. Así los apartados tercero y cuarto del **artículo 22** del Reglamento del IRPF disponen:



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

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

Además, la norma continúa para excluir de ese carácter accesorio e irrelevante, siempre y en todo caso, a los vehículos, salvo en los siguientes supuestos:

- a. Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b. Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c. Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d. Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e. Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

Es decir, **en el IRPF el vehículo está afecto o no lo está, y salvo en los cinco supuestos enumerados, el autónomo debe probar que está afecto en exclusiva al cien por cien.** Tanto es así que, recientemente el Tribunal Supremo, en **sentencia de 25 de noviembre de 2024**, se ha pronunciado sobre si la actividad de un

agente de seguros puede considerarse una actividad similar a la de un agente comercial (anterior letra d) y por tanto considerar que el vehículo está afecto totalmente, lo ha hecho negando esa posibilidad, estableciendo la siguiente jurisprudencia:

### Criterio del Tribunal Supremo:

*No es de aplicación a los agentes de seguros el artículo 22.4, letra d), del RIRF, que establece la presunción de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados por los agentes comerciales en sus desplazamientos, sin que, a los efectos fiscales específicos que examinamos, quepa considerar que los agentes de seguros son una subespecie de la categoría más amplia de los agentes comerciales. Ello sin perjuicio de que, mediante la pertinente prueba, pudieran acreditar, a los efectos del art. 29.1 LIRPF, la afectación del vehículo propio al desarrollo de la actividad económica.*



Es decir, el Tribunal Supremo considera que esa actividad nada tiene que ver con el supuesto de agente comercial y, por tanto, el vehículo no se encuentra afecto a la actividad salvo prueba en contrario.

Esto es algo importantísimo para todos los autónomos, no solamente para la actividad de agente de seguros, porque esa actividad quizás es la más similar a la comercial, por tanto, **su exclusión también se extiende al resto de autónomos no contemplados en las cinco excepciones enumeradas**, creando una restricción a la deducibilidad de la amortización de un vehículo y de los gastos asociados a su utilización.

La anterior doctrina, prácticamente obliga al autónomo a instalar un sistema de geolocalización a su vehículo, que junto con las tarjetas de ITV, sirva para demostrar que, los kilómetros recorridos entre años lo han sido con motivo solamente de su actividad profesional.

Además, merece la pena destacar entre los supuestos enumerados, el primero de ellos, el que se refiere al transporte de mercancías. Este supuesto es de interpretación literal, es decir, el transporte de herramientas por un albañil o un pintor no se incluye en su ámbito de aplicación, se refiere exclusivamente al transporte de mercancías como género destinado a la venta, véase la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos número **V0474-15** como ejemplo.

En definitiva, **si su actividad no se encuentra entre los cinco supuestos enunciados, para deducir el coste de un vehículo, debe utilizarlo en exclusiva en su actividad** y, además, poder demostrarlo ante la administración.



*Si desea aprender todas las implicaciones fiscales y contables que conlleva en nuestra entidad un vehículo desde su adquisición hasta la venta del mismo, le emplazamos a realizar nuestro **SEMINARIO Deducción de IVA y Gasto en la Compra de Vehículos**, en donde se tratarán las repercusiones en el IVA, el Impuesto sobre Sociedades y el IRPF de la compra de un vehículo, con especial*

atención a los casos particulares resueltos en los Tribunales de Justicia que nos mostrarán el camino a seguir, las decisiones a evitar y los medios de prueba que podemos utilizar.

## ¿Qué novedades trae la nueva Orden de módulos de IRPF e IVA para 2025?

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 02/12/2024



El 30 de noviembre de 2024 ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado la **Orden HAC/1347/2024**, de 30 de noviembre, por la que se desarrollan **para el año 2025** el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - **IRPF**- y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido -**IVA**-, es decir, la coloquialmente conocida como "**Orden de Módulos**", cuyas **principales novedades** vamos a mostrar por si de ello se derivase la decisión de **renunciar o revocar la misma**

para el año 2025.

**Todos los aspectos básicos se mantienen para 2025 igual que en el año 2024:** la estructura de la Orden; **las actividades incluidas** en el método de estimación objetiva del IRPF y en el régimen especial simplificado del IVA, así como aquellas que sólo están incluidas en el primero; **la cuantía de los signos, índices o módulos**, y las instrucciones para su aplicación.



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

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS -IRPF-.

- 1. NOVEDAD.** Cambia la tributación de la actividad de "**producción del mejillón en batea**", que pasa del anexo II al anexo I de la **Orden HAC/1347/2024**, o dicho en términos más claros, pasa a tributar dentro de las **Actividades agrícolas, ganaderas y forestales**. En concreto:

Producción de Mejillón en Batea	
Ejercicio 2025 ( <b>Orden HAC/1347/2024</b> )	Ejercicio 2024 ( <b>Orden HFP/1359/2023</b> )

<p>Actividad: Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y <b>producción de mejillón en batea</b>.</p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Módulo</th> <th>Definición</th> <th>Unidad</th> <th>Rendimiento anual por unidad antes de amortización – Euros</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>Personal Asalariado</td> <td>Persona</td> <td>5.500 €</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>Personal no Asalariado</td> <td>Persona</td> <td>7.500 €</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>Bateas</td> <td>Batea</td> <td>6.700 €</td> </tr> </tbody> </table>	Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización – Euros	1	Personal Asalariado	Persona	5.500 €	2	Personal no Asalariado	Persona	7.500 €	3	Bateas	Batea	6.700 €
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización – Euros														
1	Personal Asalariado	Persona	5.500 €														
2	Personal no Asalariado	Persona	7.500 €														
3	Bateas	Batea	6.700 €														
<p>Índice de rendimiento neto: <b>0,56</b></p>																	

**2. NOVEDAD. Reducción del 25% del rendimiento neto de módulos** correspondientes a actividades que se desarrollen en los términos municipales afectados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (**DANA**) acontecida entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024. De igual forma, para calcular la **cuantía del pago fraccionado** del último trimestre de **2024**, el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado se reducirá en la parte proporcional del mismo que corresponda a las actividades económicas desarrolladas en los términos municipales afectados por la DANA.

**3. Se mantiene la reducción sobre el rendimiento neto de módulos** respecto del ejercicio anterior: la reducción del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva vuelve a ser del **5% en 2025** (como en 2024), a diferencia de lo fijado en los dos años anteriores (10% en 2023 y 15 % en 2022). Recordar que esta reducción se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos de los pagos fraccionados correspondientes a 2025

**4. Desaparece la minoración del rendimiento neto por la adquisición de gasóleo agrícola y de fertilizantes que existía para los ejercicios 2023 y 2024.** Recordar que en esos ejercicios, para las actividades agrícolas y ganaderas se establecía que el rendimiento neto previo podía minorarse en:

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

**5. Desaparece la reducción del rendimiento neto para actividades económicas desarrolladas en la Isla de la Palma.** Recordar que los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas (en estimación objetiva) en la Isla de La Palma podían reducir el rendimiento neto de módulos de 2024 correspondiente a tales actividades en un **20%** (después de aplicar la reducción del 5%).

**6. Se mantiene la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables a las actividades agrícolas** de Uva de mesa (0,32), Flores y plantas ornamentales (0,32) y Tabaco (0,26) en el método de estimación objetiva del IRPF.

**7. Se mantiene para 2025 la aplicación de los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen (a tal efecto) energía eléctrica,** introducidos en 2023, de tal forma que se aplica un índice del 0,50 cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros que representen más del 50% del importe de los consumidos, valorados a valor de mercado, y un índice del 0,75 cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras de regadío, siempre que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales.



**A. NOVEDAD.** Se produce la **eliminación de la compensación** del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA **en el cómputo de la magnitud excluyente basada en el volumen de ingresos** para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas.

**B. NOVEDAD.** Los módulos aprobados, a efectos del régimen especial simplificado del IVA, se modifican por las distintas circunstancias acontecidas durante el ejercicio: bajada de tipos impositivos, nuevos tipos aplicables a nuevos productos, etc.; de forma que para las actividades que se indican, serán los siguientes:

- Actividad: Ganadera de explotación intensiva de avicultura de huevos y, ganado ovino, caprino y bovino de leche.  
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,00 (desde 1 de enero de 2024 hasta 30 de septiembre de 2024) y 0,02 (desde 1 de octubre de 2024 hasta 31 de diciembre de 2024).
- Actividad: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de productos agrícolas no comprendidas en los apartados siguientes.  
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,00 (desde 1 de enero de 2024 hasta 30 de septiembre de 2024) y 0,02 (desde 1 de octubre de 2024 hasta 31 de diciembre de 2024).
- Actividad: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de queso.  
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,03102.
- Actividad: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de aceites de oliva y aceites de semillas.  
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,14104.

Los titulares estas actividades que tributen por el régimen especial simplificado del IVA, al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad, deberán calcular la cuota anual derivada del régimen simplificado, teniendo en cuenta, en su caso, el volumen total de ingresos, excluidas subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, así como el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, correspondientes al año natural, utilizando al efecto los módulos aquí referidos.

**C. NOVEDAD.** **Reducción del 25% del importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes correspondiente** a actividades que se desarrollen en los términos municipales afectados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (**DANA**) acontecida entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024. Esta reducción se tendrá en cuenta para el cálculo de la cuota anual del régimen especial simplificado correspondiente al año **2024**.

**D. NOVEDAD.** El hecho de que el **aceite de oliva** se haya incluido entre los productos de primera necesidad que tributan al tipo reducido del 4 por ciento, hace necesario revisar el índice de cuota devengada por operaciones corrientes de la actividad de procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de otros productos distintos a los anteriores, en relación con los aceites de oliva, segregando de dicha actividad una actividad específica para los aceites de oliva:



Actividad: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de aceites de oliva.

Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,16406

Porcentaje aplicable para el cálculo de las cuotas trimestrales (20 primeros días naturales de abril, julio y octubre): 80%

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

#### ASPECTOS COMUNES A AMBOS TRIBUTOS.

- **Desaparece la reducción para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca**, que todos los afectados sabrán ha sido de un **20%** sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del IRPF y sobre la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA hasta 2024; **en 2025 está reducción ya no resultará aplicable.**
- **La renuncia o revocación de la misma sobre estos regímenes para el año 2025** por los contribuyentes que desarrollen actividades a las que sean de aplicación el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA dispondrán para ejercitar dicha opción **hasta el 31 de diciembre de 2024**. No obstante, también pueden renunciar a la estimación objetiva en el IRPF presentando en plazo la declaración del pago fraccionado del primer trimestre del año conforme al método de estimación directa **-modelo 130-** y renunciar al régimen simplificado del IVA presentando en plazo la declaración-liquidación del primer trimestre del año conforme al régimen general **-modelo303-**.

#### Límites para la aplicación de Módulos en 2025:

*Resulta "vox populi" que los "Módulos" están "en medio de cualquier tempestad fiscal" que se desata en nuestro territorio, incluso hay fuentes que apuntan a su desaparición inminente, en el ejercicio 2026; pues bien, como podemos observar continúan para el ejercicio 2025 y los límites excluyentes del método de estimación objetiva del IRPF, del régimen simplificado del IVA y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, en principio, todas las fuentes apuntan a que, para 2025, se mantendrán igual que en el ejercicio anterior, como se viene produciendo cada año desde 2016, aunque la **Orden HAC/1347/2024** apunta al artículo 31.1.3ª de la LIRPF que redujo los límites presentados a continuación a la mitad. Así, **entendiendo que será publicada la prórroga de estos límites antes de finalizar el año, se mantendrían en:***

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



NUEVO

Seminarios  
por Videoconferencia

Soluciones contables  
para prevenir inspecciones



## ¿En qué se diferencia la doble imposición internacional jurídica de la económica?

Jesús Pardo, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 03/12/2024



Nuestro sistema fiscal, en consonancia con el resto de países de nuestro entorno socio económico, establece **mecanismos para evitar la doble imposición internacional**, bien sea una renta generada por una misma sociedad y gravada en dos Estados distintos o bien dicha renta es gravada en más de un contribuyente por más de un Estado.

Así, la **Ley 27/2014** que regula nuestro impuesto sobre sociedades, establece en sus **artículos 31 y 32** una deducción en función de si estamos ante una **doble imposición jurídica o**

**económica**.

Ahora bien, estos términos tan "técnicos" pueden generar dudas entre los contribuyentes para una buena interpretación y aplicación de estas deducciones. Por ello, desde Supercontable intentaremos arrojar luz sobre estos conceptos y explicaremos de una manera clara y concisa **en qué consiste cada una, en qué se diferencian y cómo se aplican en la práctica**.

### Doble Imposición Jurídica

Nos encontraremos ante una doble imposición jurídica cuando una **renta obtenida por una misma sociedad es gravada en dos estados distintos**, uno en función del criterio de localización (país donde se genera) y otro por el criterio de residencia (país donde reside) puesto que tributará por su renta mundial en este último.

Un sencillo ejemplo sería el caso de una sociedad española que fabrica un producto en Francia y donde la renta generada por la venta de dicho producto tributa en éste por un impuesto análogo a nuestro impuesto sobre la renta de no residentes (**IRNR**). Por otra parte, en España volverá a tributar por ésta al considerarse la renta mundial de la sociedad española.

Una vez identificada la naturaleza (jurídica) de esta doble imposición, trataremos someramente su tratamiento fiscal. Así, deberemos tener en cuenta **dos aspectos fundamentales**, a saber:

- a. **Base de la deducción:** Estará formada por las rentas positivas obtenidas en el extranjero que se hayan integrado en la base imponible de la sociedad residente en España, **incluido el importe satisfecho por el impuesto extranjero**. Por este motivo, dado que **el importe de este impuesto debió ser contabilizado como gasto**, y por tanto eliminado de la base imponible, deberemos **volver a incluirlo en ésta** mediante un ajuste extracontable positivo que reflejaremos en la **casilla 340** del modelo 200 de declaración.
- b. **Cálculo de la deducción:** la deducción a aplicar (**casilla 573** del modelo 200) será **la menor** de las siguientes cantidades:
  - El **importe efectivamente pagado** por impuesto extranjero.

- El importe de la cuota íntegra que **correspondería pagar en el impuesto español** por la renta obtenida en el extranjero, si se hubiese obtenido en España.

### Recuerde que:

En la doble imposición jurídica el **gasto por impuesto pagado en el extranjero**, que normalmente habrá sido contabilizado, y por tanto excluido de la base imponible del impuesto español, deberá **volver a ser incluido** en ésta para poder aplicar la deducción por doble imposición. Esta inclusión deberá realizarse mediante un **ajuste extracontable**.

En el caso que el impuesto extranjero sea superior al que correspondería en España, el **exceso pagado** por este primero se considerará gasto deducible, por lo que deberemos realizar un ajuste extracontable negativo a reflejar en la **casilla 1589** del modelo 200.

### Doble Imposición económica

La doble imposición económica se produce cuando **una misma renta se grava en más de un contribuyente y en más de un Estado**. Ejemplo típico son los dividendos cobrados por una entidad española procedentes de otra entidad domiciliada en el extranjero. Así, esos beneficios habrán tributado por la entidad extranjera en el país de origen y **volverán a tributar en España** cuando se integren en la base imponible de la entidad española receptora de los mismos.

Hemos de tener en cuenta que el impuesto pagado en su país por la entidad extranjera que reparte los dividendos, denominado **impuesto subyacente**, **no habrá tenido reflejo en la contabilidad** de la entidad española que recibe dichos dividendos, y por tanto no estarán comprendidos en su base imponible del impuesto.

Vistas e identificadas este tipo de rentas, para aplicar la correspondiente deducción por doble imposición deberemos tener en cuenta lo siguiente:



Las deducciones, tanto por imposición jurídica como económica, **que no se hayan podido aplicar por insuficiencia de cuota**, podrán

aplicarse en los periodos impositivos siguientes **sin prescripción**.

- 1º. Únicamente podrán aplicar la deducción las entidades residentes en España que **hayan recibido y contabilizado dividendos** procedentes de entidades no residentes.
- 2º. La deducción sólo podrá ser aplicada si el **porcentaje de participación de la entidad española sobre la extranjera** que paga los dividendos es  $\geq 5\%$  y que éste **se haya poseído ininterrumpidamente durante el año anterior** al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o en su defecto, se mantenga el tiempo necesario para completar un año.
- 3º. El importe de la deducción aplicable en el impuesto de sociedades de la entidad española, a consignar en la **casilla 573**, **será el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente** que reparte los dividendos, siempre y cuando dicha cantidad **se haya incluido en la base imponible** de la entidad residente en España receptora de éstos. Esta **inclusión del impuesto subyacente**, que no consta en la contabilidad del receptor del dividendo como hemos comentado anteriormente, se realizará mediante un ajuste extracontable a consignar en la **casilla 351** del modelo 200.



SuperContable.com

Se puede dar el caso que en una renta recibida **se den los dos tipos de doble imposición, la jurídica y la económica**; p. e. dividendos percibidos de una entidad extranjera y que además han tributado, en sede de la entidad española receptora, en el país de origen por un impuesto de no residentes. En esta situación **serían de aplicación ambos tipos de deducciones**, pero con sujeción a un **límite conjunto** que consiste en que la suma de ambas **no podrá exceder la cuota íntegra** que se pagaría en España por el 95% de esos dividendos si se hubiesen obtenido en territorio español.

Importante!

A pesar de reflejar los dos tipos de deducciones anteriores en la **misma casilla 573** del modelo 200 (página 14), es en la **página 16 (casillas 165 y 169)** donde deberemos diferenciar entre uno y otro tipo de deducción, jurídica y económica respectivamente.

Veamos un ejemplo práctico de aplicación de estas deducciones:

### Ejemplo

La mercantil JPSA posee desde hace años el **10%** del capital social de la empresa Supercontable S.p.A, con domicilio fiscal en Italia. Esta última repartió dividendos siendo la parte bruta correspondiente a JPSA de **100.000 euros**.

La entidad española tuvo que pagar en Italia un impuesto del **5%** del importe recibido en concepto de impuesto de no residentes.

Se pide el cálculo de la deducción por doble imposición internacional sabiendo que Supercontable pagó en Italia un impuesto del 10% sobre sus beneficios repartidos y que JPSA tributa al tipo del 25% en España.

### Solución

En este caso tenemos los dos tipos de doble imposición, la jurídica (5% pagado por JPSA) y la económica (10% pagado por Supercontable). Así, tendremos:

- Dos ajustes extracontables positivos, uno de de 5.000 euros ( $100.000 \times 5\%$ ) correspondiente al gasto por impuesto contabilizado por JPSA y otro de **11.111,11 euros** correspondiente al impuesto pagado por Supercontable en Italia (que no ha tenido reflejo en la contabilidad de JPSA). De esta manera se incluyen ambos en la base imponible del impuesto español para así poder aplicar la deducción correspondiente.
- Por otra parte tendrá derecho a una deducción en cuota de:
  - a. Por doble imposición jurídica: la menor de lo pagado por impuesto extranjero (5.000 euros) y de lo que hubiesen tributado en España dichos dividendos (25.000 euros =  $100.000 \times 25\%$ ), esto es, **5.000 euros**.

b. Por doble imposición jurídica: la cantidad de 11.111,11 euros correspondiente al impuesto subyacente.

Por tanto, una deducción total de 16.111,11 euros, que no supera al límite establecido para el caso en que se den los dos tipos de deducciones ( $100.000 \times 95\% \times 25\% = 23.750$ )



La doble imposición jurídica se produce principalmente en las **rentas obtenidas en el extranjero por una entidad residente en España y que tributan allí** mediante un impuesto análogo a nuestro IRNR. En cambio, la doble imposición económica se genera casi en su totalidad en los **dividendos de entidades residentes en el extranjero que tributan en su país de origen (impuesto subyacente) y en el país de destino (España)** de éstos.

## LIBROS GRATUITOS



### PATROCINADOR



### 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.