

## NOTICIAS

### **Inspección de Trabajo elevó un 9% las multas por infracciones por tiempo de trabajo en 2024, hasta 20 millones.**

Casi 3 millones de euros fueron multas por el control de registro de jornada y 17,2 millones por horas 'extra' y tiempo de trabajo...

### **Montero dice que el Gobierno comunicará si la subida del SMI queda exenta del IRPF una vez que se apruebe.**

La ministra de Hacienda, ha señalado que el Ejecutivo comunicará su decisión acerca de si deja exento del IRPF el Salario Mínimo Interprofesional...

### **El Consejo de Ministros aprobará este martes la subida del SMI a 1.184 euros desde el 1 de enero**

europapress.es 11/02/2025

### **Hacienda permitirá pagar la Renta con Bizum, rectificar pequeños errores y asistirá a quien viva en pueblos sin tope de edad.**

eleconomista.es 07/02/2025

### **Inspectores de Hacienda critican la modificación del criterio para la devolución del IRPF a mutualistas.**

europapress.es 05/02/2024

### **Las empresas tendrán que entregar a los trabajadores un recibo con las horas extra con el nuevo registro horario.**

expansion.com 06/02/2025

## FORMACIÓN

### **Aprende a Justificar los Gastos Deducibles de tu Empresa**

Trataremos los requisitos, límites y prohibiciones que debemos tener en cuenta sobre los gastos registrados, con especial énfasis en la justificación necesaria para evitar problemas con la Administración tributaria.

## COMENTARIOS

### **El TEAC ratifica que los socios pueden recibir dietas exentas por su desempeño laboral en la empresa.**

Así es, el TEAC ha unificado criterio al respecto de la aplicación, a los administradores, y/o socios, del régimen fiscal de dietas establecido...

## JURISPRUDENCIA

### **STS 4/2025, 14 de Enero. Abono de pluses en casos de reducción de jornada por guarda legal con cuidado directo de un menor de 12 años.**

La disminución proporcional del salario solo debe afectar al salario base y a los complementos vinculados a la duración de la jornada, como el plus de productividad. Los complementos salariales que no dependen del tiempo de trabajo deben abonarse en su integridad, como el plus de asistencia, el de turnicidad o el de absentismo.

## ARTÍCULOS

### **Despido nulo por represalias: comienza a aplicarse la protección reforzada a los trabajadores.**

la "garantía de indemnidad" adquiere una protección reforzada, para evitar que el trabajador sufra represalias por reclamar los derechos que le corresponden.

## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### **Obligación de presentar el Modelo 347 habiendo cesado actividad pero pendiente de liquidación del patrimonio empresarial.**

Consulta DGT V1323-24. Pretende transmitir dos locales de negocio en los que ha ejercido una actividad económica, habiendo cesado la

## CONSULTAS FRECUENTES

### **¿Cómo contabilizo una factura del año pasado? ¿Es deducible?**

Quién no se ha encontrado una factura de un ejercicio anterior sin registrar y ha dudado sobre su contabilidad y posible deducción fiscal.

 **FORMULARIOS****Contestación de la empresa a la solicitud de permiso del trabajador a la empresa para asuntos propios o motivos personales.**

Modelo de contestación de la empresa a la solicitud de permiso del trabajador a la empresa para asuntos propios o motivos personales, con varias opciones

 **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 29€ + IVA

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº06 11/02/2025

## Obligación de presentar el Modelo 347 habiendo cesado actividad pero pendiente de liquidación del patrimonio empresarial.

*Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1323-24. Fecha de Salida: - 06/06/2024*

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante pretende transmitir dos locales de negocio en los que ha ejercido una actividad económica, habiendo cesado en tal ejercicio en el año 2015. Manifiesta su intención de renunciar a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Aclaración de la contestación vinculante de 16 de noviembre de 2022, consulta número V2378-22, en concreto sobre la no obligación de presentar los modelos 036, referente al censo de empresarios, profesionales y el modelo 347, declaración anual de operaciones con terceras personas.

### CONTESTACION-COMPLETA:

1.- En las contestaciones vinculantes de 16 de noviembre de 2022, número de referencia V2378-22, de 30 de junio de 2022, número de referencia V1530-22, se analizó si el consultante mantiene la condición de empresario o profesional con posterioridad al cese en el ejercicio de la actividad económica que determina la sujeción al Impuesto por la liquidación del patrimonio empresarial o profesional.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado expresamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad hasta ese momento, así como la liquidación del patrimonio empresarial o profesional, de forma similar a lo que puede ocurrir en el presente caso.

En particular, en los apartados 27 a 31 de la misma, el Tribunal manifiesta lo siguiente:

*“27. En relación con el litigio principal, procede señalar que la obligación de Fini H de continuar pagando, hasta la finalización del plazo estipulado en el contrato de arrendamiento, la renta y los gastos conexos correspondientes al inmueble que dicha sociedad había arrendado para desarrollar una actividad de restauración, ya que dicho contrato contenía una cláusula que impedía su resolución, podría considerarse, en principio, directa e inmediatamente relacionada con la actividad de restauración.*

*28. En efecto, puesto que Fini H celebró el contrato de arrendamiento con el fin de poder disponer de un local que necesitaba para desarrollar su actividad de restauración y habida cuenta de que el local estuvo realmente destinado a dicha actividad, es preciso reconocer que la obligación de la sociedad de continuar pagando la renta y los demás gastos conexos tras el cese de la referida actividad se deriva directamente del ejercicio de la misma.*

*29. En tales circunstancias, la duración de la obligación de pagar la renta y los gastos conexos correspondientes a dicho local no tiene influencia alguna en la existencia de una actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, siempre y cuando ese lapso de tiempo sea estrictamente necesario para llevar a buen término las operaciones de liquidación.*

*30. De las consideraciones anteriores se desprende que el sujeto pasivo debe poder disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el período en el que ya no explotaba el restaurante, es decir, desde octubre de 1993 hasta septiembre de 1998, del mismo modo que lo hizo durante el período comprendido entre el inicio de su actividad de restauración y la fecha de cese de la misma, puesto que, a lo largo de toda la duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo.*

*31. Procede, por tanto, reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas.”.*

Por su parte, el apartado 35 de la referida sentencia concluye lo siguiente:

*“35. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.”.*

En consecuencia, con el indicado criterio, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Del mismo modo y siempre que concurren el resto de requisitos y limitaciones para la deducción del Impuesto previstos por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. del 29 de diciembre), las cuotas que haya soportado un sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad y que hayan sido deducidas o, en su caso, devueltas al mismo no deberán reintegrarse a la Hacienda Pública cuando, a posteriori, cese en el desempeño de tal actividad.

Por otro lado, el artículo 164, apartado uno, número 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: *“1º.) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y ceses de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.”*

El artículo 11 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (B.O.E. del 5 de septiembre), RGAT en adelante, regula la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

La pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

*En consecuencia con lo expuesto, el consultante que afectó los locales de negocio a una actividad empresarial y **no ha liquidado totalmente dicho patrimonio, mantendrá la condición de empresario a efectos de este Impuesto y por tanto, estarán sujetas a dicho impuesto las entregas de los bienes integrantes del patrimonio empresarial.***

*Además, **las cuotas que hayan sido soportadas por el consultante en el ejercicio de la actividad que determina la sujeción al Impuesto, con posterioridad al cese en el ejercicio de la misma por la liquidación del patrimonio empresarial o profesional, podrán ser deducidas por dicho empresario o profesional, cumplidos los requisitos señalados, aunque actualmente hubiera cesado dicha actividad.***

2.- En relación con las dudas planteadas acerca del modelo 347, exclusivamente sobre las cuestiones relativas al derecho tributario general y los procedimientos tributarios, se informa lo siguiente:

El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, precisa:

*“Artículo 3. Formación de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado.*

(...)

2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) *Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras. No se incluirán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores quienes efectúen exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tampoco se incluirán en este censo quienes efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.uno y dos de su ley reguladora, y adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26. tres de la misma ley.*

b) *Abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.*

c) *Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido efectuadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales. (...)*

*El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios.*

*(...).*”

La disposición adicional undécima del RGAT dispone que:

*“Disposición adicional undécima. Definición de empresario o profesional.*

*A efectos de lo dispuesto en el título II de este reglamento, tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes tengan tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto”.*

A la vista de lo anterior, procedería darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores cuando el consultante desarrolle o vaya a desarrollar alguna de las actividades u operaciones que se mencionan en las diferentes letras del apartado 2 del artículo 3 del RGAT.

En concreto, por lo que respecta al desarrollo de actividades empresariales y profesionales, en principio, de la información suministrada, no se aprecia en el escrito la concurrencia de ninguna de las circunstancias reguladas por el artículo 3.2 del RGAT que obliguen al consultante a presentar la declaración censal de alta en el referido Censo puesto que de sus manifestaciones se deduce que cesó en la actividad económica ejercida en el año 2015 y, además, comunica el hecho de proceder a la transmisión de dos inmuebles que no están afectos a ninguna actividad económica.

En lo que respecta al modelo 347 - Declaración Informativa. Declaración anual de operaciones con terceras personas -, el apartado 1 del artículo 31 del RGAT delimita quienes están obligados a presentar el:

*“Artículo 31. Obligados a suministrar información sobre operaciones con terceras personas.*

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).

(...).

En consecuencia, siguiendo el razonamiento expuesto en relación a la obligación de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, el consultante no tendrá que presentar el referido modelo al entenderse que, en principio, no ejerce en la actualidad actividad empresarial o profesional alguna.

3.- Esta Dirección General, a la vista de la solicitud de aclaración, reitera las siguientes **conclusiones:**

**Primera.-** De conformidad con el criterio establecido por este Centro directivo, entre otras en las contestaciones con número de referencia V1560-22 y V2378-22 al consultante, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido **se mantiene hasta que se produce el cese efectivo en el ejercicio de la actividad, el cual no se puede entender producido mientras se lleve a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional y la venta de los bienes afectos a su actividad.**

En consecuencia, el consultante en tanto que ostente la condición de empresario o profesional estará sujeto al cumplimiento de las obligaciones formales (entre ellas, la presentación de las autoliquidaciones del Impuesto), con los requisitos que se determinen en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Segundo.-** No obstante lo anterior, de conformidad con lo señalado en el punto 2 de esta contestación, el consultante **no tendrá que presentar el modelo 347 Declaración Informativa. Declaración anual de operaciones con terceras personas.**

4.- 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.

## Reducción por arrendamiento de vivienda a fundación con destino a personas beneficiarias de la propia fundación.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V2354-24. Fecha de Salida: - 14/11/2024

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante es propietario de una vivienda. La arrienda a una fundación la cual la va a destinar a vivienda habitual de las personas beneficiarias de la propia fundación.

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

Solicita conocer si procede aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

#### CONTESTACION-COMPLETA:

Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se va a realizar como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, **los rendimientos derivados del arrendamiento de la vivienda constituyen rendimientos del capital inmobiliario.**

Respecto de la reducción objeto de consulta, debe indicarse que esta se recoge en el artículo 23.2 de la LIRPF, que ha sido recientemente modificado por la disposición final segunda de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, (BOE de 25 de mayo), con efectos desde 1 de enero de 2024, para los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados a partir de la entrada en vigor de la Ley 12/2023 (esto es 26 de mayo de 2023), disponiendo lo siguiente:

*“En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá:*

*a) En un 90 por ciento cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por ciento en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.*

*b) En un 70 por ciento cuando no cumpliéndose los requisitos señalados en la letra a) anterior, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:*

*1.º Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en esta letra.*

*2.º Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.*

c) *En un 60 por ciento cuando, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.*

d) *En un 50 por ciento, en cualquier otro caso.*

*Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.*

*Estas reducciones sólo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.*

*En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento. Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de arrendamiento que incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.*

*Las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación lo previsto en este apartado serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda urbana”.*

En el caso planteado, manifiesta el consultante, que va a suscribir un contrato de arrendamiento de su vivienda con una fundación que lo va a destinar como “vivienda habitual de las personas beneficiarias de la Fundación...”. Por tanto, podrá aplicar la reducción del 70 por ciento del rendimiento neto positivo prevista en el número 2º de la letra b) del referido artículo 23.2 en caso de que se cumplan los requisitos recogidos en el mismo, esto es, que la arrendataria sea una fundación a la que sea de aplicación el régimen regulado en el título II de la Ley 49/2002 que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

En caso contrario, en cuanto a la reducción del 50 por ciento rendimiento neto positivo en el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda -recogida en la letra d) del citado artículo 23.2 de la LIRPF- debe señalarse que a estos efectos, cabe entender que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE de 25 de noviembre), en adelante LAU, cuando el arrendamiento recaiga “sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

Por su parte, el artículo 3 de la LAU dispone que: “Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior”. Y continúa señalando, “en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra”.

Como reiteradamente ha establecido este Centro Directivo (consultas V2457-14, V2797-16, entre otras) el requisito exigido para la aplicación de la reducción por el arrendador es que el destino efectivo del objeto del contrato sea el de vivienda permanente del propio arrendatario.

No obstante lo anterior, este criterio debe matizarse a la vista de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de septiembre de 2016, de unificación de criterio, en la que fija como criterio que *«resulta procedente la aplicación de la reducción prevista en el apartado segundo del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles cuando siendo el arrendatario una persona jurídica, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas»*.

En particular, en el Fundamento de Derecho Tercero de la citada resolución se señala que: *«El cumplimiento del único requisito exigido, esto es, que el inmueble se destine a la vivienda, puede quedar perfectamente acreditado por los hechos y los términos del contrato de arrendamiento. Así, en el caso contemplado por la liquidación provisional anulada por el TEAR, no nos encontramos ante un arrendamiento de inmueble a una sociedad para un destino genérico de utilización por “sus empleados”, sino que desde el primer momento ha quedado plenamente identificada la finalidad del arrendamiento en los términos expresados en la norma, constando el uso exclusivo de la vivienda para una persona física determinada, al expresar los términos del contrato que el objeto del arrendamiento se destinará a vivienda habitual del director general de la compañía y su familia, así como que el cambio de uso sin previa autorización expresa por escrito del arrendador será causa bastante de resolución del contrato, quedando prohibido el uso comercial, la cesión y el subarrendamiento. En suma, se ha cumplido todo lo exigido por la norma con independencia de que el arrendatario sea una sociedad mercantil que abona la renta y de que la persona física que habita la vivienda sea personal que en ella presta sus servicios»*.

*En consecuencia, resultará de aplicación la reducción prevista en la letra d) del artículo 23.2 de la LIRPF en la medida en que por los hechos y los **términos del objeto del contrato de arrendamiento quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda y que el uso exclusivo de la misma recaiga en la persona física determinada en el contrato de arrendamiento.***

Al respecto debe señalarse que la concurrencia de los referidos requisitos constituyen una cuestión de hecho, ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo, pudiendo efectuarse su acreditación a través de medios de prueba válidos en derecho, conforme establece el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), correspondiendo la competencia para la valoración de los medios de prueba aportados a los órganos de Gestión e Inspección de la Administración Tributaria.

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 TEAC ratifica que los socios pueden recibir dietas exentas por su desempeño laboral en la empresa.

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 04/02/2025

Así es, el Tribunal Económico-Administrativo Central **-TEAC-**, en su **Resolución 1475/2024**, de 30 de enero de 2025, **ha unificado criterio** al respecto de la aplicación, a los **administradores, y/o socios**, y/o miembros del



Consejo de Administración **de una entidad mercantil, del régimen fiscal de dietas** establecido en el **artículo 9** del Reglamento (**Real Decreto 439/2007**, de 30 de marzo) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-RIRPF-**; en concreto, **cuando resulta que son perceptores de rendimientos del trabajo.**

Recordemos a nuestros lectores que el **artículo 9** del RIRPF establece la **exención, hasta determinados límites o importes, de las dietas** o asignaciones para **gastos de locomoción, manutención y estancia** en establecimientos de hostelería, entregadas a los **empleados o trabajadores** en el desempeño de su actividad laboral siempre que cumplan los requisitos establecidos a tal fin.

### ¿Qué ocurre si esos trabajadores son el administrador y/o, socio y/o, miembro del Consejo de Administrador de la sociedad?

La **Administración tributaria** en aplicación de la doctrina vinculante de la Dirección General de Tributos - **DGT-**, siempre ha defendido, lo vemos en la controversia dirimida en la **Resolución 1475/2024** del **TEAC**, que las cantidades abonadas en concepto de **dietas no están exentas** de gravamen en el IRPF en atención a la condición del perceptor cuando este es el administrador, socio o miembro del consejo de administración de una entidad mercantil, **pues entiende que, en estos casos, el perceptor y el pagador de las dietas están unidos por una relación en la que no concurren las notas de dependencia, alteridad y ajenidad.**

#### La AEAT entiende que:

*Una orden de desplazamiento para desempeñar un trabajo, no puede existir para un administrador al no concurrir las notas de dependencia, ajenidad y alteridad.*



El Tribunal Central se ve obligado a resolver, ante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, cuando se encuentra con que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, da la razón a un contribuyente en el sentido contrario a lo expuesto en el párrafo anterior:



## TEAR - ANDALUCÍA

- *Si las contraprestaciones percibidas por el administrador y/o socio de la entidad, se consideran rendimientos del trabajo, siendo indiferente que la relación que una a ambos carezca de las notas de ajenidad, alteridad o dependencia (\*), por la misma razón, si en el desempeño de su trabajo, incurren en gastos de viaje (locomoción y manutención y estancia) que son compensados via dietas, la ausencia de estas notas (\*) de la relación que une a socio-sociedad no es óbice para que tales dietas puedan quedar exoneradas de gravamen, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello.*



## DIRECTOR DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA AEAT

- Entiende que, en estos casos, el percceptor y el pagador de las dietas están unidos por una relación en la que **no concurren las notas de dependencia, alteridad y ajenidad**; y que, además, sólo en los rendimientos del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas, concurren tales notas y no así en las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

Ante esta "disyuntiva", el TEAC acaba unificando criterio en el siguiente sentido:

Efectivamente el régimen de dietas únicamente resulta aplicable a relaciones laborales o estatutarias en las que se dan las notas de dependencia, alteridad y ajenidad. Ahora bien, no se puede negar el derecho a aplicarlo a los administradores o miembros del Consejo de Administración que perciben rendimientos del trabajo, puesto que pueden también obtener rendimientos que cumplan el requisito de las notas señaladas. Así, **debiendo analizarse el origen o causa de las dietas, los administradores o miembros del Consejo de Administración:**



- **NO tendrán derecho** a aplicar el régimen fiscal de dietas del artículo 9 del RIRPF, por las que perciban en atención al desempeño de las tareas que les corresponden como tales, es decir, en virtud de dicha relación mercantil.
- **SÍ podrán aplicar dicho régimen** a aquellas dietas que viniesen impuestas por su relación laboral con la sociedad.

Para ello, se justifica en argumentaciones tales como que:

- A. El artículo 17.2.e) LIRPF califica expresamente como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por los administradores y miembros del Consejo de Administración, así como lo hace también con las dietas y asignaciones para gastos de viaje el apartado.1.d) de ese mismo artículo (estas últimas sujetas a unos límites para ser consideradas exentas de tributación - Art. 9 RIRPF).
- B. La razón para declarar exoneradas de gravamen las dietas y gastos de desplazamiento, es resarcir al trabajador de los gastos en los que incurre por necesidades de la empresa.
- C. El Tribunal Supremo en la STS de 20 de junio de 2022 (recurso de casación 3468/2020) concluyó que no todas las relaciones laborales marcadas por las notas de dependencia, ajenidad y alteridad están previstas en el artículo 17.1 LIRPF puesto que también caben en el artículo 17.2 LIRPF como es el caso de las relaciones laborales de carácter especial.

D. ...

Como suele ser práctica habitual en una gran cantidad de empresas de nuestro país, el administrador societario es además, empleado de la sociedad; por lo que **habrá que considerar las rentas satisfechas de forma independiente** para su condición de administrador y para su labor como empleado de la sociedad.



## Desde el 3 de Abril de 2025 la Comunidad de Vecinos tiene que "prohibir" o "autorizar" los pisos turísticos

#usuarioContenido, #autorContenido - 18/12/2023

Los **pisos y viviendas de uso turístico** llevan siendo objeto de polémica desde hace tiempo; y los últimos cambios legales devuelven esta cuestión al centro del debate público, al establecer que el ejercicio de la actividad de alojamiento turístico está condicionado **a la previa aprobación expresa por parte de la comunidad de propietarios.**

Pero, antes de analizar qué implica la reforma de la Ley de Propiedad Horizontal que lleva a cabo la **Ley Orgánica 1/2025**, de 2 de enero, tanto para las Comunidades de Propietarios como para los titulares de este tipo de viviendas, vamos a partir de cuál era la situación de la cuestión, para poner a nuestros suscriptores en antecedentes.

La jurisprudencia tradicional del Tribunal Supremo ha venido entendiendo que la interpretación de las **limitaciones de uso de viviendas y locales establecidas en los Estatutos debía hacerse siempre con carácter restrictivo**, pues supone limitar los derechos individuales de los propietarios, de tal forma que si no hacía exclusiva referencia a un determinado tipo de actividad, el propietario sí podía instalarla.

### Por ejemplo

Si los Estatutos lo que prohíben es la instalación en los pisos de consultorios médicos y de academias, cualquier propietario que así lo desee podrá instalar en su piso, por ejemplo, una oficina, o una peluquería, o un despacho profesional, etc.

En numerosas ocasiones han tratado los tribunales de nuestro país asuntos de esta índole, pudiendo citar, a simple título enunciativo, las **Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de Abril de 1997 y de 24 de Julio de 1992**, así como la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 20 de Febrero de 1989.

Y sobre otra cuestión polémica - *el alquiler temporal de habitaciones a estudiantes* - podemos mencionar la **Sentencia del TS Nº 370/2021, de 31/05/2021**, en la que se señala que la prohibición de una actividad debe constar inscrita en los Estatutos de la Comunidad y éstos deben estar inscritos en el Registro de la Propiedad, sino carecerán de fuerza legal para obligar a futuros adquirentes de las fincas.

Precisamente por esa exigencia de que la prohibición de desarrollo de una determinada actividad en un piso o local debe estar reflejada en los estatutos comunitarios, el **Real Decreto-ley 7/2019**, de 1 de marzo, de medidas

urgentes en materia de vivienda y alquiler introdujo un apartado 12 en el Art. 17 Ley 49/1960, **que rebaja las mayorías necesarias** para adoptar un acuerdo por el que se limite o condicione el ejercicio de la actividad consistente en la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, con fines de alojamiento turístico (letra e) del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos).

La adopción de este acuerdo, suponga o no modificación del título constitutivo o de los estatutos, no requerirá unanimidad, bastará con el voto favorable de las tres quintas partes del total de los propietarios que, a su vez, representen las tres quintas partes de las cuotas de participación.

*Esta misma mayoría se requiere para el acuerdo por el que se establezcan cuotas especiales de gastos o un incremento en la participación de los gastos comunes de la vivienda donde se realice dicha actividad, siempre que estas modificaciones no supongan **un incremento superior al 20%**.*

Pero, **estos acuerdos expresos no tienen efectos retroactivos.**

Partiendo de ello, la Sala Civil del Tribunal Supremo, con las Sentencias **Nº 1643/2023**, de 27 de Noviembre, y **Nº 1671/2023**, de 29 de Noviembre, que se consolida en las STS 105/2024], de 30 de Enero, la STS 95/2024, de 29 de Enero, y la STS 90/2024, de 24 de Enero, abre una nueva vía para que las Comunidades puedan vetar en sus edificios las viviendas de uso turístico, matizando su doctrina de la interpretación restrictiva de las limitaciones establecidas en los Estatutos.



En los casos analizados por estas resoluciones, el Alto Tribunal avala que en la prohibición estatutaria de no realizar en las viviendas ninguna **"actividad económica" puedan entenderse incluidos los pisos destinados al uso turístico.**



Más allá de los casos concretos, la relevancia de la postura del Tribunal Supremo radica en **la consideración del alquiler de viviendas para uso turístico como una actividad económica**, lo que supone un aval al veto que las Comunidades realicen a los apartamentos turísticos apoyándose en prohibición más genérica de realizar actividades económicas.

Por tanto, en aquellas Comunidades en las que se encuentre prohibido el ejercicio de actividades económicas en las viviendas, **puede entenderse que está prohibido el alquiler de viviendas para uso turístico**, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo.

Esta no era, sin embargo, la única cuestión jurídica a resolver por el Tribunal Supremo en relación con la **"prohibición"** de los pisos turísticos en las comunidades de propietarios porque la redacción del apartado 12 del artículo 17 de la Ley, **vigente hasta el 2 de Abril de 2025**, daba a entender que la Comunidad **"no podía prohibir"** la instalación de pisos turísticos porque su literalidad habla de limitar o condicionar el ejercicio de la actividad; y no de impedir su ejercicio.



El Tribunal Supremo, en Casación, ha determinado, en las **STS 1232/2024 y STS 1233/2024, de 3 de Octubre**, cómo debía interpretarse el apartado 12 del artículo 17 de la Ley de Propiedad Horizontal, **vigente hasta el 2 de Abril de 2025**; y concluye que la norma sí permite **"prohibir"** la actividad de pisos turísticos en la Comunidad de Propietarios.

## ¿Y cuál es la situación desde el 3 de Abril de 2025?

Pues, **desde el 3 de Abril de 2025**, por de la reforma llevada a cabo por **Ley Orgánica 1/2025**, de 2 de enero, el propietario de cada vivienda que quiera realizar el ejercicio de la actividad de alquiler turístico, en los términos establecidos en la normativa sectorial turística, **deberá obtener previamente la aprobación expresa de la comunidad de propietarios**, en los términos establecidos en el apartado 12 del artículo 17 de la Ley de Propiedad Horizontal.

*Si no se obtiene dicho acuerdo o aprobación expresa, la comunidad puede requerir a quien realice la actividad la inmediata cesación de la misma, bajo apercibimiento de iniciar las acciones judiciales para tal fin.*

El apartado 12 del artículo 17 de la Ley de Propiedad Horizontal establece ahora, de forma expresa, que **el acuerdo comunitario puede aprobar, limitar, condicionar o prohibir el ejercicio de la actividad**, zanjando, por previsión legal, las dudas que la redacción anterior a la **Ley Orgánica 1/2025**, de 2 de enero, suscitaba.

Se reitera en la norma que **estos acuerdos no tendrán efectos retroactivos** y, conforme a la Disposición adicional segunda de la LPH, aquel propietario de una vivienda que esté ejerciendo la actividad de alojamiento turístico, **con anterioridad al 3 de Abril de 2025**, que se haya acogido previamente a la normativa sectorial turística, podrá seguir ejerciendo la actividad con las condiciones y plazos establecidos en la misma.

## Despido nulo por represalias: comienza a aplicarse la protección reforzada a los trabajadores.

*Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable - 03/02/2025*



Con la aprobación de la **Ley Orgánica 5/2024**, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa, la **"garantía de indemnidad"** adquiere un **mayor nivel de protección o una protección reforzada**, pasando a estar, de forma expresa, contemplada en una norma de nuestro ordenamiento jurídico.

Si hablamos de garantía de indemnidad nos estamos refiriendo a la protección destinada a **evitar que el trabajador sufra cualquier represalia por reclamar** o ejercer los derechos que le corresponden.

Pero una vez que esta **protección reforzada o blindaje especial al trabajador** se ha consolidado en una norma, debemos prestar especial atención a cómo nuestros juzgados y tribunales comienzan a aplicarla y **cuáles pueden ser las consecuencias para la empresa** de vulnerar este derecho.

Lo haremos estudiando la [STS 1359/2024](#), de 20 de diciembre, en la que se declara el **despido nulo de un trabajador por haberse vulnerado su derecho a la indemnidad** tras negarse a realizar un turno horario que excedía el límite legal.

## El caso es el siguiente:

El empleado, prestaba servicio como conductor de ambulancias y **había realizado un turno de 12 horas, que traspasaba ampliamente el límite diario permitido (9 horas)**, cuando se negó a exceder su jornada adicionalmente otras dos horas más.



El trabajador, que ya **había emitido quejas y reclamaciones previamente** sobre la necesidad de ajustar los turnos para evitar excesos de la jornada permitida, no continuó su trabajo más allá de las 12 horas antes indicadas y **la empresa**, tras abrir el preceptivo expediente disciplinario contradictorio, **lo despidió**.

El trabajador reclama y solicita la nulidad del despido y sus pretensiones son parcialmente estimadas; tanto el Juzgado nº 5 de Badajoz como el TSJ de Extremadura entienden que el despido obedece a circunstancias pluriacuales y debe ser calificado como improcedente y no nulo.

El trabajador recurre en casación para la unificación de doctrina denunciando infracción del [artículo 24.1 CE](#) y del [artículo 55.5 ET](#) y solicitando la nulidad del despido.

El Alto tribunal entiende que existe identidad sustancial con la sentencia de contraste aportada por el trabajador en cuanto a que, en ambos casos:

- Se produce un desacuerdo sobre la duración de la jornada y el abono de las horas de exceso como extraordinarias tras el cual, se despido a los trabajadores
- Existen reclamaciones previas de los empleados sobre esta problemática ante la Inspección de trabajo previas a los ceses
- Se interesa que se declare la nulidad de los despidos por vulneración del derecho fundamental a la indemnidad

Por todo esto, reforzado con la aprobación de la [Ley 5/2024](#) y su [Disposición Adicional Tercera](#), las reclamaciones internas del empleado, los contactos con la ITSS y la libre expresión de las quejas sobre la jornada sin que la empresa haya acreditado ningún incumplimiento previo del trabajador, son un elemento suficientemente sólido para que **si se produce un despido, sea la empresa la que deba justificar que no ha sido consecuencia de los actos previos del trabajador**, pues lo contrario:

*ante cualquier reclamación interna en el seno de la empresa, el empleador procediera a despedir inmediatamente al trabajador, antes de que éste pudiera ejercitar la reclamación judicial, con la finalidad de evitar la declaración de nulidad del despido*

Por todo esto, entiende la **Sala** que existen indicios más que suficiente que evidencian una conducta empresarial tendente a "cortar de raíz" cualquier reclamación legítima de un trabajador "molesto" o "revindicativo".

### Para concluir:

La reacción negativa ante una reclamación legítima del empleado puede no ser una buena idea; de producirse, **si la empresa quiere despedir, debe demostrar que existen causas objetivas o disciplinarias** no relacionadas con dicha reclamación. **De lo contrario**, muy probablemente **el despido acabe calificándose como nulo**, debiendo la empresa abordar la readmisión y el abono de todos los salarios dejados de percibir y, en ocasiones, una **indemnización adicional por daños y perjuicios**



SuperContable.com

## ¡No se confíe!. 2024 es el último ejercicio en el que no computan las pérdidas de 2020 y 2021 como causa de disolución.

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 29/01/2025



ejercicios 2020 y 2021.

Otra de las consecuencias, que **no debemos dejar de advertir a nuestros lectores**, de la **derogación del Real Decreto-ley 9/2024**, de 23 de diciembre y su "casi automática reformulación" en un sucedáneo denominado **Real Decreto-ley 1/2025**, de 28 de enero, por el que se aprueban medidas urgentes en materia económica, de transporte, de Seguridad Social, y para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad, ha sido la **conclusión del periodo de suspensión de disolución de sociedades por pérdidas de los**

NUEVO

Seminarios por Videoconferencia

Consecuencias del Cierre con Pérdidas. Responsabilidades y Soluciones

VER

Al ser derogado el **Real Decreto-ley 9/2024**, por no alcanzarse el acuerdo necesario para su convalidación en el Congreso de los Diputados, **no ha entrado en vigor la prórroga** que este establecía en su artículo 5, **durante dos años** adicionales, **hasta el cierre del ejercicio 2026**, de la **suspensión** (articulada en el **RD-ley 20/2022**) de la **causa de disolución por pérdidas** establecida en el **artículo 363.1.e)** del Texto Refundido de la Ley de Sociedades del Capital - **TRLSC- (Real Decreto Legislativo 1/2010)**, donde se regula que:

### Recuerde que:

El **RD-ley 20/2022** prorroga la medida de **no computar las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021** durante un periodo de 3 ejercicios contables; hasta el cierre de 2024.

*(...) las sociedades de capital deben disolverse por pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo de la mitad del capital social, (...) a no ser que "se solvente" esta circunstancia.*

Como ya analizamos en nuestro comentario "[Novedades para la disolución obligatoria de Sociedades con Pérdidas en 2022](#)", con la prórroga establecida por el [RD-ley 20/2022](#), sería el ejercicio 2025, aquel en el que ya se habrían de computar las pérdidas de 2020 y 2021 a efectos de valorar si existe causa de disolución; como ya hemos comentado, el [derogado Real Decreto-ley 9/2024](#), [prorrogaba nuevamente esta suspensión hasta el cierre del ejercicio 2026](#), siendo el ejercicio 2027, la nueva referencia temporal establecida para el cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021.

Pues bien, en la "[reformulación](#)" normativa, [Real Decreto-ley 1/2025](#), que contempla algunas de las medidas articuladas en el RD-Ley "original" derogado:

- A. Se elimina la prórroga de esta suspensión** (no aparece en el texto normativo).
- B. Se mantiene la suspensión que establecida para las sociedades mercantiles afectadas por pérdidas derivadas de los efectos causados por la DANA** acontecida en nuestro país entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024, de forma que las pérdidas de los años 2024 y 2025 en los términos señalados en el apartado anterior, en el resultado del ejercicio 2024, 2025 y 2026.



Así, **en 2025**, dejando al margen la suspensión vigente para las sociedades mercantiles afectadas por pérdidas derivadas de los efectos causados por la DANA, **ya computarán las pérdidas de 2020 y 2021 a efectos de valorar si existe causa de disolución.**

**Salvo** que en próximas fechas y con efectos retroactivos, se vuelva a contemplar y convalidar en una nueva norma la prórroga de la suspensión de la disolución por pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 (*así lo deseamos*), los administradores **responsables** de las sociedades, [habrán de "seguir de cerca y no descuidar"](#) la evolución de su resultado empresarial, pues suya será la **responsabilidad (solidaria, afectando a su patrimonio personal)** si, **estando en causa de disolución, no convocan la junta** correspondiente en dos meses para adoptar las decisiones necesarias: **disolver y liquidar, o bien, tomar medidas para reflotar la entidad** (aumento de capital, reestructuración de deudas, aportaciones de los socios, etc.)



SuperContable.com



## ¿Cómo contabilizo una factura del año pasado? ¿Es deducible?

#usuarioContenido, #autorContenido - 07/02/2024

Ya sea porque la factura nunca nos llegó, porque se traspapeló, porque se dejó para más tarde el apunte y se olvidó o por cualquier otro motivo, no es de extrañar que **una vez cerrado el ejercicio** salga a relucir algún **gasto o pérdida que no se llegó a contabilizar en su debido momento** y nos asalten las dudas de cómo proceder ahora para su registro contable y su posible deducción fiscal.

### 1. Registro contable:

La falta de contabilización de un gasto en el ejercicio correspondiente a su devengo **se considera un error y como tal debemos tratarlo**, aun cuando la demora en el registro contable se haya debido a causas ajenas a nosotros. En este sentido, la **norma de registro y valoración 22ª del PGC (NRV 21ª del PGC PYME)** sobre los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables establece:

*Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.*

*El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.*

*En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.*

Por tanto, para registrar un gasto de un ejercicio anterior **no podemos utilizar la cuenta del grupo 6 que correspondería** según su naturaleza sino que utilizaremos la **cuenta 113 de reservas voluntarias**, que se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la corrección del error contable, con abono a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

El asiento tipo a realizar por una factura de un ejercicio anterior vendría dado de la siguiente forma:

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(113) Reservas voluntarias (por el importe del gasto)	XXX	
(472) Hacienda Pública, IVA soportado (en su caso)	XXX	

a (400) Proveedores	XXX
a (410) Acreedores por prestaciones de servicios	XXX
a ...	XXX

Además, a la hora de formular las **cuentas anuales** del ejercicio en que se produzca la subsanación del error, **se debe incorporar en la redacción de la memoria la correspondiente reseña**, concretamente en el apartado 2 sobre las bases de presentación de las cuentas anuales.

No obstante, atendiendo al **principio de importancia relativa**, **si se trata de un importe pequeño se puede optar por contabilizar el gasto como si correspondiera al ejercicio actual**, utilizando la cuenta del grupo 6 correspondiente y evitando tocar el patrimonio neto y sin tener que hacer mención en la memoria.



## 2. Deducción en el Impuesto sobre Sociedades:

Una vez registrado el gasto de un ejercicio anterior la siguiente duda que nos viene a la cabeza es sobre su deducibilidad fiscal y de ser deducible, en qué liquidación debe incluirse, en la correspondiente al ejercicio de registro o en la de devengo. Para responder a estas cuestiones debemos dirigirnos al **artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**, que respecto de la Imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos establece lo siguiente:

*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.*

*Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.*

*2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.*

*No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.*

En consecuencia, siempre que no se produzca una tributación inferior a la que hubiese correspondido, **podremos deducirnos ese gasto en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio actual** (el de registro).

Sin embargo, como el gasto está contabilizado en una cuenta de patrimonio neto debemos realizar el pertinente **ajuste extracontable negativo** al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades (**casilla 356 de la página 12**).

Por el contrario, si la imputación del gasto al ejercicio en que se ha realizado el registro contable conllevase una tributación inferior a la que hubiese correspondido en el ejercicio de devengo, por ejemplo porque ha aumentado el tipo impositivo, para poder deducirlo tendremos que presentar un escrito solicitando la **rectificación de la declaración** del ejercicio en que debió haberse incluido e instando la devolución de ingresos indebidos si fuera el caso y siempre que no haya prescrito el derecho a su deducción.

### 3. Deducción del IVA soportado:

En cuanto a las cuotas de IVA soportadas en ejercicios anteriores, el **artículo 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** señala respecto del ejercicio del derecho a la deducción:

*Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.*

Así, no hay ningún problema en **incluir este IVA soportado como deducible en el modelo 303 del período en que se registre la factura**, aunque no corresponda al de devengo de la operación, siempre que no hayan pasado cuatro años.



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

# Implicaciones fiscales de la actividad de enseñanza.

Fernando Díaz, Asesor contable y fiscal, colaborador de SuperContable.com - 11/02/2025



Es muy frecuente que los profesionales que se dedican a actividades de enseñanza por cuenta propia se encuentren con dudas relativas a la obligación o no de repercutir IVA por sus servicios. También en cuanto al IRPF dudan respecto a las retenciones por este impuesto y la necesidad o no de presentar pago fraccionado. Vamos a intentar arrojar un poco de luz sobre estos aspectos.

## Repercusión de IVA:

Primero, en cuanto a la obligación de repercutir IVA en las actividades de enseñanza, el **artículo 20** de la Ley 37/1992 regula las exenciones de este impuesto en las operaciones interiores y en su apartado 9 dice que **estarán exentos**:

*La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.*

Y además el apartado 10 completa diciendo que **también estarán exentas de IVA**:

*Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.*

La consideración de "plan de estudios oficial" vendrá dada porque así lo califique el Ministerio de Educación o la Comunidad Autónoma competente.

En definitiva, la obligación de repercutir IVA o no, yace fundamentalmente en si la materia que se imparte está incluida o no en planes de estudios, o si tiene como fin el reciclaje profesional, con independencia de si lo imparte una persona física o jurídica o una entidad pública o privada (siempre que esté debidamente autorizada).

No obstante este criterio no es el único y en los últimos tiempos la existencia de formación online añade nuevas casuísticas. Así pues, la consulta vinculante **V0507-18** establece que:

*(...) los cursos de formación en línea objeto de consulta, cuando estos últimos no tuvieran la consideración de servicios prestados por vía electrónica, estarán exentos del impuesto sobre el valor añadido cuando las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.*

*En otro caso, dichos cursos estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.*

Ahora bien, la misma consulta especifica que, si el servicio consiste únicamente en la adquisición de los temarios y textos del curso mediante descarga, las operaciones descritas constituirían una prestación de servicios por vía electrónica tributando al tipo impositivo general del 21%.

**Si un servicio de formación se considera como prestado por vía electrónica estará sujeto a IVA** aunque la materia esté contenida en planes de estudio oficiales.



Existe un último criterio a verificar, y es el que señala el Tribunal de Justicia Europeo (TJUE) en su asunto [C-473/08](#) y es el hecho de que exista una *"transmisión de conocimientos y de competencias entre un docente y los alumnos"*.

Lo anterior supone que los cursos tipo MOOC (Massive Open Online Courses) donde las clases ya están grabadas, los contenidos son descargables, pero no hay tutorización (comunicación entre profesor y alumno) están sujetos a IVA al ser considerados como prestados por vía electrónica, mientras que una formación con clases en directo o asíncronas estaría exenta si puede considerarse incluida de una forma u otra en planes de estudio oficiales.

### Recuerde:

*Para que la formación esté exenta de IVA los criterios principales a tener en cuenta serán el estar contenidos en planes de estudio oficiales, no ser considerado como servicio prestado vía electrónica y que exista una transmisión directa entre profesor y alumno.*

A la hora de emitir factura, en esta deberá constar de manera explícita el hecho de que está exenta de IVA: "Operación exenta de IVA según el artículo 20. Uno.9º de la Ley 37/1992 del IVA".

### Deducibilidad de las cuotas de IVA soportado:

Una vez determinado que no tenemos obligación de repercutir IVA cabe pensar plantearse la siguiente pregunta: ¿Qué debo hacer con las cuotas de IVA relacionados con esa actividad? ¿Puedo deducirlas? ¿Tengo que presentar autoliquidación de IVA ([modelo 303](#))?

En el caso de que la formación impartida sea considerada exenta de IVA en su totalidad y esa sea nuestra única actividad, **las cuotas de IVA no serían deducibles** en el sentido clásico, sino que se consideran un gasto de la actividad económica.

### Ejemplo:

Pedro imparte por cuenta propia formación que está exenta de IVA, facturando en el último trimestre 4.000 €. Incurrir en gastos de alquiler de aula, publicidad y otros que correlacionan directamente con sus ingresos por importe de 1.000 € más IVA (21%). ¿Cuál es el tratamiento del IVA? ¿Debe presentar autoliquidación (modelo 303) por este impuesto?

### Solución:

En este caso los 210 € de IVA (1.000 € x 21%) se consideran mayor gasto de la actividad, de forma que de sus ingresos deducirá 1.210 €, lo que supone un rendimiento neto de su actividad económica ese trimestre de 2.790 € (4.000 € - 1.210 €).

Asumiendo que Pedro no realice otro tipo de actividad económica que conlleve repercutir IVA **no deberá presentar el modelo 303**.

Cuando en nuestra actividad se entremezcla formación exenta de IVA con formación (o cualquier otra actividad) sujeta y no exenta al impuesto, en este caso nos encontramos ante una deducción limitada donde sólo un porcentaje de las cuotas de IVA soportado serán deducibles, este porcentaje se determina mediante la **regla de la prorrata**.

El porcentaje de cuotas de IVA soportado que será deducible será mayor cuanto mayor sea el volumen de ventas relacionadas con la actividad sujeta a IVA y viceversa al calcularse tal porcentaje con la siguiente fórmula:

$$\text{Porcentaje de deducción} = \frac{\text{Operaciones con derecho a deducción}}{\text{Total de operaciones realizadas}} \times 100$$

Siendo las operaciones con derecho a deducción las que obligan a repercutir IVA y el total de operaciones realizadas la suma de todas (exentas y no exentas).

### Ejemplo:

Ahora Pedro, además de impartir formación realiza también por cuenta propia labores de asesoramiento fiscal. Ha facturado por formación exenta de IVA 18.000 € y por servicios de asesoría 2.000 €. El total de cuotas de IVA soportado por los gastos que correlacionan con estas dos actividades asciende a 1.000 €, y el porcentaje de deducción aplicable según la prorrata es del 10%. ¿Cuál es el tratamiento del IVA devengado y de las cuotas soportadas?

### Solución:

Pedro deberá declarar en el modelo 303 realizando autoliquidación de la siguiente manera:

- Cuotas de IVA devengadas:  $2.000 \times 21\% = 420 \text{ €}$
- Cuotas de IVA deducibles (en la proporción del porcentaje de prorrata del 10%):  $1.000\text{€} \times 10\% = 100 \text{ €}$
- Resultado:  $420 - 100 = 320 \text{ €}$

Por tanto, en ese trimestre en concreto, y suponiendo que no tenga saldo de IVA de trimestres o ejercicios anteriores a su favor que pueda compensar, ingresaría por IVA a la AEAT 320 euros.

### Implicaciones en el IRPF:

Llevar a cabo actividades de enseñanza como persona física ejerciendo una actividad profesional, supone la obligación por el pagador de estos servicios de retener un porcentaje a cuenta del IRPF como establece el [artículo 75.1.c\)](#) del reglamento del IRPF:

*Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas (...) los rendimientos de actividades profesionales.*

**Los pagadores obligados a retener en este caso serán las empresas que contraten los servicios del profesional de la formación, pues los particulares no están obligados a retener.**

El tipo de retención será con carácter general del 15% sobre los rendimientos brutos (importe facturado) pudiendo acogerse a un tipo del 7% si se cumplen las condiciones del [artículo 95.1](#) del mismo reglamento:

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.*

Finalmente, cabe preguntarse si el profesional está obligado a efectuar pagos fraccionados trimestrales ([modelo 130](#)) o no. La respuesta es que **sí, salvo que en el año natural anterior, al menos un 70% de sus ingresos hubiera sido objeto de retención** (dicho de otro modo, que al menos el 70% de sus ingresos provengan de facturar a empresas).

### Ejemplo:

Pedro ofrece sus servicios de formación a particulares y empresas, en el trimestre que ha concluido, ha facturado a empresas por valor de 2.000 € y de 500 € a particulares. El año pasado el

76% de sus ingresos provinieron de empresas. ¿Tiene obligación de presentar pago fraccionado? ¿Y si este porcentaje fuera del 60%?

### Solución:

En el primer caso, no tendrá obligación de presentar pago fraccionado al superior el porcentaje del 70%. En su declaración anual de IRPF (Modelo 100) declarará un rendimiento de actividad económica de 2.500 € y las retenciones ingresadas por sus clientes empresa se suman con el resto de las retenciones para el cálculo de la cuota diferencial del impuesto (IRPF a devolver o a pagar).

En el segundo caso, tendría que presentar pago fraccionado trimestral (modelo 130 en estimación directa simplificada).

Por último, es importante señalar la distinción entre actividad empresarial y profesional en el ámbito de la enseñanza. Así pues, la consulta vinculante [V1439-20](#) respecto a esta distinción dice:

*Si el sujeto pasivo realiza directa y personalmente la actividad de enseñanza, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del Impuesto.*

*Por el contrario, si tal actividad se ejerce en el seno de una organización (academia, centro de estudios, etc.), tal elemento de profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del enseñante, había desaparecido, para dar paso a una clara situación empresarial.*

Por tanto, parece ser que la existencia de una “infraestructura” es lo que distingue entre ambos tipos de actividades, siendo el [epígrafe 826](#) y el [933.9](#) del IAE los correspondientes a actividades profesionales y empresariales respectivamente.

Este hecho es fundamental a la hora de poder acogerse al [método de estimación objetiva \(módulos\)](#) para calcular el rendimiento neto en IRPF de la actividad de enseñanza, opción habilitada sólo para el epígrafe 933.9.

### Recuerde:

*Si en vez de una persona física la que se dedicara a actividades de enseñanza fuera una sociedad mercantil entonces la actividad sería empresarial y nunca profesional, tributando no en el IRPF sino en el [Impuesto sobre Sociedades](#), sin que existiera la obligación de retener por parte de los pagadores.*



Prepárate para la  
Factura Electrónica

DESCARGAR GRATIS



Libro Cierre Contable  
y Fiscal para PYMES

DESCARGAR GRATIS



45 Casos  
Prácticos

DESCARGAR GRATIS

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.