



Boletín semanal

Boletín nº37 29/09/2026

NOTICIAS

El Gobierno ultima nuevas medidas sobre alquileres, desahucios y fiscalidad de la vivienda para aprobarlas este martes.

Conocido como "Decreto Maricarmen", contendrá garantías para inquilinos vulnerables, incentivos fiscales para reducir rentas y mayor control del alquiler de temporada

El Gobierno decide este martes el futuro de la rebaja a los carburantes, que expira el 30 de septiembre.

El Consejo de Ministros prorrogará la rebaja fiscal a los carburantes, pero el fuerte encarecimiento del precio y las peticiones de diferentes sectores profesionales ponen en duda que mantenerla en los mismos términos sea suficiente.

Los autónomos tienen que trabajar cada vez más horas para apenas llegar al SMI

SuperContable.com 28/09/2026

Hacienda aumentará los umbrales de exención de la declaración Intrastat sobre el comercio intracomunitario.

SuperContable.com 28/09/2026

FORMACIÓN

Soluciones Contables para Prevenir Inspecciones

Eres asesor, contable o director financiero, entonces sin lugar a dudas necesitas esta formación.

Podrás identificar los errores y cuestiones que pueden resultar problemáticas en tu contabilidad.

JURISPRUDENCIA

STIS Bilbao nº 252/2026. Despido objetivo e Inteligencia Artificial.

El Tribunal de Instancia de Bilbao establece que la empresa debe probar que el uso de IA vacía enormemente las funciones del trabajador despedido.

NOVEDADES LEGISLATIVAS

MINISTERIO DE INCLUSIÓN, SEGURIDAD SOCIAL Y MIGRACIONES - Seguridad Social (BOE nº 237 de 25/09/2026)

RD 739/2026 que establece el régimen jurídico para el cómputo como cotizados al Régimen General de la Seguridad Social, para pensión de jubilación...

CONSULTAS TRIBUTARIAS

Regularización del IVA de viviendas en construcción para su venta cuando se cambia

COMENTARIOS

Del arrendador al hotel: cuando factura electrónica y Verifactu toman caminos distintos.

Muchos contribuyentes creen que no están obligados a ninguno de estos dos sistemas y no es así: un ejemplo de ellos son los que alquilan inmuebles.

ARTÍCULOS

Detalles que no puede olvidar en la presentación del Trimestre Fiscal.

Tercer Trimestre del ejercicio en curso y hay que hacer hincapié en "detalles significativos" que deben tenerse en cuenta y que pueden evitarnos...

CONSULTAS FRECUENTES

Cursos bonificados por FUNDAE: qué trabajadores pueden realizarlos y cómo funciona la bonificación.

Los cursos bonificados por FUNDAE generan bastante interés entre empresas y trabajadores, pero también numerosas dudas a las que trataremos de dar respuesta (...)

FORMULARIOS

Carta de despido por causas objetivas

destino a arrendamiento.

Consulta DGT V5458-26. Si tiene que modificar las cuotas de IVA soportadas y deducidas hasta el momento en ejecución de las obras de construcción...

Notificación de la empresa al trabajador de la extinción de su contrato de trabajo por causas económicas, técnicas, organizativas y de producción.

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	Formación
Contratos	Herramientas de Cálculo...
Jurisprudencia	Formularios
Legislación	Casos Prácticos

PRuéBALO
1 MES GRATIS

Prueba YA la mejor ayuda para el **Asesor y el Contable** por sólo **31€ + IVA**

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº37 29/09/2026

El Gobierno ultima nuevas medidas sobre alquileres, desahucios y fiscalidad de la vivienda para aprobarlas este martes.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 28/09/2026

- *El Gobierno ultima un nuevo decreto de vivienda que prevé llevar este martes al Consejo de*

Ministros, con medidas sobre **desahucios**, alquileres, **fiscalidad**, vivienda protegida y acceso a la primera vivienda.

- Entre los avances conocidos figuran nuevas garantías para inquilinos vulnerables, **incentivos fiscales** para reducir rentas, mayor control del **alquiler de temporada** y cambios en la **tributación de los pisos turísticos**.



Fuente: [SuperContable](#).

El Gobierno apura las negociaciones para llevar este martes al Consejo de Ministros un **nuevo real decreto-ley de vivienda**, que se ha dado en llamar "*Decreto Maricarmen*", con el que pretende intervenir en varios de los principales problemas que actualmente afectan al mercado residencial.

Aunque habrá que esperar al texto que finalmente se apruebe para conocer su redacción y efectos jurídicos exactos, el Ejecutivo ha avanzado un conjunto de medidas que van desde la protección frente a los **desahucios** hasta **cambios fiscales** para propietarios e inquilinos.

Las propuestas conocidas conforman una batería de diez líneas de actuación, pero su concreción continúa negociándose con los grupos parlamentarios, circunstancia especialmente relevante porque, una vez aprobado un real decreto-ley, deberá ser convalidado por el Congreso en el plazo constitucionalmente establecido.

Mayor protección frente a los desahucios

Uno de los puntos centrales será el establecimiento de **nuevas garantías para las personas vulnerables que se enfrenten a un procedimiento de desahucio**.

Entre las fórmulas que se barajan figura modificar la Ley de Enjuiciamiento Civil para reforzar la intervención de las administraciones antes de ejecutar determinados **lanzamientos**. Los borradores conocidos prevén que los tribunales recaben información de los servicios competentes sobre la situación del afectado y la posible existencia de una alternativa habitacional antes de decidir sobre la continuación del procedimiento.

Asimismo, se ha planteado que, cuando la Administración competente no facilite dicha alternativa, pueda tener que asumir determinados costes relacionados con el arrendatario vulnerable. Se trata, en cualquier caso, de uno de los aspectos jurídicamente más sensibles del futuro decreto y habrá que comprobar cómo queda delimitado finalmente.

La **protección frente a los desahucios de personas vulnerables** tampoco parte de cero. La Ley de Enjuiciamiento Civil contempla actualmente, con carácter ordinario, la posibilidad de suspender el procedimiento cuando se constate una situación de vulnerabilidad, durante un plazo máximo de dos meses si el demandante es una persona física y de cuatro meses si es una persona jurídica.

Distinta es la **suspensión extraordinaria de los desahucios que se venía prorrogando desde 2020**. Los últimos intentos de extenderla hasta el 31 de diciembre de 2026 decayeron al no ser convalidados por el Congreso, por lo que una de las cuestiones a las que habrá que prestar especial atención en el nuevo decreto es precisamente si el Gobierno recupera esta protección, la sustituye por otro mecanismo o modifica el régimen ordinario actualmente previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Contratos de alquiler más estables

Otro de los ejes anunciados afecta directamente a la **duración y renovación de los contratos de arrendamiento de vivienda**.

El Gobierno pretende introducir medidas que aporten mayor estabilidad a los inquilinos cuando finaliza el contrato y limiten incrementos bruscos de renta ligados a la celebración de un nuevo arrendamiento.

Entre las fórmulas que se habían manejado en borradores anteriores se encontraba una **prórroga extraordinaria de determinados contratos de alquiler hasta 2028 manteniendo sus condiciones**, aunque será necesario comprobar si esta fórmula se mantiene, y en qué términos, en el decreto que finalmente llegue al Consejo de Ministros.

Por tanto, propietarios e inquilinos deberán prestar especial atención al régimen transitorio que pueda establecer la norma: será determinante conocer qué contratos pueden beneficiarse de una eventual prórroga, desde qué fecha, durante cuánto tiempo y bajo qué condiciones.

Más control sobre el alquiler de temporada

El Ejecutivo también pretende intervenir sobre los **contratos de alquiler de temporada**, una modalidad que ha experimentado un fuerte crecimiento y cuya utilización ha generado controversia cuando se emplea para relaciones que, materialmente, responden a una necesidad permanente de vivienda.

La intención anunciada es diferenciar con mayor claridad **el arrendamiento temporal** del **arrendamiento habitual** y evitar que los contratos de corta duración se utilicen para eludir las garantías previstas para estos últimos.

Entre las posibilidades difundidas figura incluso establecer reglas específicas para que el arrendatario pueda desistir con mayor facilidad de determinados contratos temporales. De nuevo, habrá que esperar a la redacción definitiva para conocer los requisitos y consecuencias de estas novedades.

Bonificaciones fiscales para inquilinos y propietarios que reduzcan el alquiler

El decreto también podría tener un importante **componente tributario**.

En el siguiente enlace puede ver [cómo tributa el alquiler de inmuebles](#).

El Gobierno negocia establecer bonificaciones fiscales para los inquilinos con la finalidad de reducir el esfuerzo económico destinado al pago de la vivienda.

Paralelamente, se prevén **incentivos fiscales para los propietarios que reduzcan el precio de sus alquileres**, buscando que la rebaja de las rentas resulte fiscalmente atractiva para el arrendador y favorecer al mismo tiempo la incorporación de viviendas al mercado.

Este punto será especialmente relevante desde el punto de vista fiscal, pues habrá que conocer si los beneficios se articulan mediante deducciones, reducciones u otros mecanismos, qué contribuyentes podrán aplicarlos y qué disminución de la renta deberá efectuar el propietario para acceder a ellos.

Los pisos turísticos podrían soportar un IVA más elevado

Otra de las medidas que se encuentra sobre la mesa es modificar [la tributación de las viviendas destinadas al alquiler turístico](#).

El objetivo anunciado por el Ejecutivo es incrementar su carga fiscal al considerar que desarrollan una actividad económica y, al mismo tiempo, desincentivar que viviendas actualmente destinadas al uso residencial abandonen ese mercado para pasar al turístico.

Entre las propuestas conocidas se ha manejado elevar al **21% el IVA aplicable a los pisos turísticos**, aunque este es precisamente uno de los elementos cuya configuración definitiva debe comprobarse en el texto aprobado.

En sentido contrario, el Ejecutivo propone una **reducción del IVA vinculado a la construcción de vivienda protegida con calificación permanente**, tratando de estimular el crecimiento del parque de vivienda asequible.

Límites a las compras especulativas y blindaje de la vivienda pública

El paquete anunciado incorpora igualmente medidas destinadas a dificultar determinadas **compras especulativas de vivienda por fondos de inversión**, aunque será fundamental conocer cómo define la futura norma tanto los sujetos afectados como las operaciones que pretende limitar.

Las fuentes consultadas coinciden en incluir esta cuestión entre los puntos que el Ejecutivo está negociando para el decreto.

Además, se pretende **blindar el parque estatal de vivienda**, garantizando que los inmuebles incorporados al mismo mantengan su destino público y no terminen posteriormente transmitidos para usos especulativos.

Ayudas para quienes quieran comprar su primera vivienda

Junto a las medidas dirigidas al alquiler, el Gobierno anuncia también **ayudas para la adquisición de la primera vivienda**, dirigidas especialmente a quienes cuentan con capacidad para hacer frente a una hipoteca pero no disponen

del ahorro previo necesario para afrontar la entrada y los gastos iniciales de la compra.

Habrá que esperar al decreto para determinar si estas ayudas adoptan la forma de subvenciones, avales u otros instrumentos, así como los límites de renta, edad o precio de adquisición que puedan establecerse.

Habrá que esperar al BOE para conocer el verdadero alcance de las medidas

Las medidas conocidas permiten anticipar un cambio relevante en la regulación del mercado del alquiler y de la vivienda, pero **todavía estamos ante propuestas sujetas a negociación**.

De hecho, las propias fuentes del Gobierno reconocen que la concreción de los distintos puntos continúa abierta, mientras los grupos de los que dependerá posteriormente la convalidación del real decreto-ley mantienen diferencias sobre aspectos como los **desahucios**, la **fiscalidad**, los fondos de inversión o la extensión de las prórrogas de los contratos.

Por ello, para propietarios, arrendadores, arrendatarios y asesores, lo determinante será **el texto que apruebe finalmente el Consejo de Ministros este martes 29 de septiembre, su publicación en el BOE y, sobre todo, su posterior convalidación por el Congreso**.

Será entonces cuando puedan conocerse con precisión las personas afectadas por cada medida, los requisitos exigidos, su régimen transitorio y, especialmente, **desde qué momento comenzarán a producir efectos las nuevas reglas sobre alquileres, desahucios y fiscalidad de la vivienda**.



Desde [SuperContable.com](https://www.supercontable.com) ponemos a su disposición el [Programa Abogado de Arrendamientos](#) con el que podrá resolver todas sus dudas sobre la operativa del alquiler, sea de corta o larga duración, así como ayudarle a redactar contratos y notificaciones.

El Gobierno decide este martes el futuro de la rebaja a los carburantes, que expira el 30 de septiembre.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 28/09/2026

- *El Consejo de Ministros prorrogará la rebaja fiscal a los carburantes, pero el fuerte encarecimiento del precio y las peticiones de diferentes sectores profesionales ponen en duda que mantenerla en los mismos términos sea suficiente.*
- *Varias estimaciones apuntan a que Hacienda perderá más de mil millones de euros este año por las bonificaciones aprobadas, un coste que condiciona la decisión de ampliar la medida.*



El Consejo de Ministros aprobará este martes, 29 de septiembre, un nuevo real decreto para renovar el paquete de medidas anticrisis por la guerra en Oriente Próximo, un día antes de que expire la rebaja fiscal a los carburantes. **El Gobierno prorrogará la rebaja**, aunque todavía no ha hecho público el contenido definitivo de la norma ni ha aclarado si mantendrá la cuantía actual.

Hasta el 30 de septiembre, la rebaja del impuesto sobre hidrocarburos es de **20 céntimos por litro para el gasóleo y de cinco céntimos para la gasolina**. El descuento entró en vigor en julio con 15 céntimos por litro y bajó a 10 en agosto. En septiembre, la gasolina se quedó en cinco céntimos, mientras que el gasóleo subió a 20 al activarse la cláusula de salvaguarda, por superar su IPC en más de un 15% el de un año antes.

En el siguiente enlace puede ver los [tipos de IVA aplicables por productos y su variación histórica](#).

Precios en máximos anuales.

La prórroga llega con los carburantes en niveles muy superiores a los de julio. Según el Ministerio para la Transición Ecológica, esta semana la gasolina se pagaba a 1,925 euros por litro y el gasóleo a 1,929, frente a los 1,444 y 1,506 euros de media de julio. **Son 48 y 42 céntimos más por litro, respectivamente**, muy por encima de la bonificación vigente, aunque en el caso de la gasolina parte del encarecimiento se debe a la retirada progresiva de la propia rebaja.

A ello se suma una inflación del 4,3% en agosto, siete décimas más que en julio. En este contexto, **una prórroga en los mismos términos difícilmente compensaría el encarecimiento acumulado**, sobre todo para quienes utilizan el combustible como herramienta de trabajo.

Propuestas para duplicar la ayuda.

Los transportistas advierten de que **la subida del combustible deteriora sus márgenes y presiona la liquidez de numerosas empresas** e incluso hemos conocido historias de varios profesionales del sector primario que no les sale a cuenta salir a cultivar o pescar con los precios actuales. Ante esta situación varias patronales han solicitado aumentar significativamente las medidas.

En el siguiente enlace puede ver las **bonificaciones que pueden aplicar los autónomos**.

La patronal logística UNO pidió el viernes al ministro de Economía, Carlos Cuerpo, **eleva de 20 a 40 céntimos por litro la ayuda al gasóleo profesional** y mantenerla hasta el 31 de diciembre. También reclama extender ese descuento a las furgonetas de hasta 3.500 kilos, que no tienen acceso al gasóleo profesional, o, como alternativa, una ayuda directa de 500 euros por vehículo.

La Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) también pide prorrogar los descuentos hasta final de año y **reducir un 50% las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social**. Ambas organizaciones reclaman además que se devuelva al sector parte de la recaudación extra del combustible. Critican también el sistema actual, que liga la ayuda profesional a la fiscalidad de los carburantes y hace que la cuantía efectiva cambie cada mes. Según Fenadismer, en determinados escenarios la bonificación efectiva puede quedarse en solo cinco o diez céntimos por litro.

El coste para las arcas públicas.

Frente a estas demandas está el impacto en las cuentas públicas. **Hacienda perderá más de mil millones de euros este año** si mantiene el descuento a los carburantes en los mismos términos. Hasta julio, la recaudación por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos ya había caído un 8,3% respecto al mismo periodo de 2025, unos 679 millones de euros menos. Y esa merma corresponde a la rebaja actual: duplicar la ayuda elevaría de forma notable esa factura.

En el siguiente enlace puede ver la [deducción de gastos relacionados con los vehículos](#).

No obstante, no se puede perder de vista que **el Gobierno cuenta además con margen para ayudas sectoriales**, ya que la Comisión Europea aprobó un marco temporal hasta finales de año que permite a los Estados apoyar a los sectores más afectados por la crisis de Oriente Próximo. El decreto del martes deberá equilibrar la protección de hogares y profesionales con el coste fiscal de mantener o ampliar la medida.



Desde **SuperContable.com** ponemos a su disposición el **Servicio PYME** con el que podrá acceder a las bases de datos de consulta contable, fiscal y laboral, entre otras, que le permitirán resolver las dudas que se le presenten a la hora de llevar la gestión administrativa de su negocio o de los clientes.

Los autónomos tienen que trabajar cada vez más horas para apenas llegar al SMI

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 28/09/2026



- *ATA sostiene que el 68% de los trabajadores por cuenta propia ingresa menos que el SMI, mientras denuncia el aumento de costes y obligaciones que soportan los pequeños negocios.*
- *La organización cifra en hasta 72 horas semanales las jornadas de algunos autónomos y advierte de que la burocracia añade tiempo de trabajo que no se traduce directamente en ingresos.*

La situación económica de buena parte de los trabajadores autónomos vuelve a situarse en el centro del debate. La Federación Nacional de Asociaciones de Trabajadores Autónomos (ATA) sostiene que el **68% del colectivo obtiene ingresos inferiores al Salario Mínimo Interprofesional (SMI)**, una situación que vincula al incremento de los costes, la pérdida de rentabilidad y la mayor carga administrativa que soportan los pequeños negocios.

La situación de precariedad hace que muchos autónomos se vean en la situación de replantearse el cierre de su negocio con las consecuencias que de ello se derivan y que difieren en función de que **existan deudas al cierre**, se produzca un **cierre ordenado y sin deudas** y/o se den **circunstancias de responsabilidad personal o social**.

La comparación con el SMI requiere, no obstante, una precisión jurídica. El salario mínimo es una garantía establecida para los trabajadores por cuenta ajena y no fija una cantidad mínima que deba percibir un autónomo. En **2026 se sitúa en 1.221 euros mensuales y 17.094 euros anuales para una jornada completa**. ATA utiliza esa

cantidad como referencia para medir la capacidad de ingresos del colectivo, no como un umbral salarial legal aplicable a los trabajadores por cuenta propia.

El dato adquiere relevancia porque pone el foco en una diferencia que a menudo desaparece cuando se habla de los autónomos: **facturar no significa ganar**. Un profesional puede generar una determinada cantidad de ingresos y tener que descontar después alquileres, proveedores, suministros, seguros, impuestos, cotizaciones y el resto de costes necesarios para mantener abierta su actividad.

A esta realidad se suma el tiempo de trabajo. Según las estimaciones difundidas por ATA, las **jornadas pueden situarse entre 48 y 72 horas semanales** dependiendo del sector. La organización añade que los autónomos dedican varias horas adicionales a tareas administrativas, desde la gestión de documentación hasta el cumplimiento de distintas obligaciones.

No se trata de afirmar que todos los autónomos trabajen esas jornadas ni que todos tengan bajos ingresos. El colectivo es extraordinariamente heterogéneo. Pero la denuncia de ATA plantea una cuestión de fondo: qué rentabilidad obtiene una persona cuando una parte creciente de su tiempo debe dedicarse no solo a producir o prestar servicios, sino también a gestionar las obligaciones que exige mantener legalmente abierta una actividad.

El sistema de cotización también ha cambiado. Las cuotas de los autónomos están vinculadas actualmente a sus rendimientos netos y se distribuyen en diferentes tramos. El planteamiento busca adaptar la cotización a la capacidad económica de cada trabajador, pero el debate continúa abierto sobre cómo afecta el modelo a quienes tienen ingresos irregulares, márgenes reducidos o una elevada estructura de costes.

ATA considera que el problema no puede analizarse únicamente desde el importe de las cotizaciones. A su juicio, hay que sumar el conjunto de gastos que soportan los pequeños negocios y la presión administrativa que acompaña a

la actividad. La organización reclama así que se tenga en cuenta el coste real de mantener un negocio, y no únicamente la cantidad que aparece en una factura.

La cuestión afecta directamente al Gobierno, responsable de buena parte del marco fiscal, laboral y administrativo en el que desarrollan su actividad los trabajadores por cuenta propia. El Ejecutivo defiende la necesidad de mantener un sistema de protección social financiado mediante cotizaciones vinculadas a los rendimientos, mientras las organizaciones de autónomos reclaman que las obligaciones sean compatibles con la viabilidad económica de los pequeños negocios.

El debate, por tanto, no debería reducirse a cuánto paga un autónomo. También debería preguntarse **cuánto le cuesta cumplir, cuánto tiempo dedica a hacerlo y qué cantidad queda finalmente después de afrontar todos los gastos de su actividad**. Porque detrás de una cifra de facturación puede haber una jornada mucho más larga de lo que refleja cualquier nómina.

Hacienda aumentará los umbrales de exención de la declaración Intrastat sobre el comercio intracomunitario.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 28/09/2026

- *El proyecto de Orden publicado duplica de 400.000 a 800.000 euros los umbrales que*

obligan a presentar la declaración Intrastat a partir de 2027.

- *Según las estimaciones de la Agencia Tributaria, la medida reduciría en torno a un 28 % las empresas obligadas a declarar en el flujo de exportación y en un 30 % las de importación.*



El Ministerio de Hacienda ha sometido a audiencia e información pública un [proyecto de orden](#) que modifica la Orden HFP/1480/2021, de 28 de diciembre, reguladora del contenido y los plazos de presentación de la declaración Intrastat, el instrumento con el que las empresas informan de sus intercambios de bienes con otros Estados miembros de la Unión Europea. En concreto, la reforma se limita a su artículo 5, dedicado a los umbrales de exención.

El texto propone **eleva de 400.000 a 800.000 euros anuales el umbral de exención**, tanto para el flujo de importación como para el de exportación. Así, solo estarán obligados a presentar la declaración los operadores cuyas operaciones alcancen esta nueva cifra, que se seguirá calculando de forma separada para las salidas y entradas de mercancía.

Revise las [características y cómo presentar la declaración Intrastat](#).

Una reducción notable del número de empresas obligadas.

El proyecto justifica el cambio en la evolución del comercio de bienes con la Unión Europea desde que se establecieron los umbrales en 2015. Según los datos que recoge, en diez años **las importaciones han pasado de 165.724 a 393.919 millones de euros y las exportaciones, de 161.297 a 230.116 millones.**

Con el nuevo límite, el número de empresas obligadas a declarar exportaciones se reduciría aproximadamente un 28 %, de 21.000 a unas 15.000. **En el flujo de importación, el aumento del umbral exoneraría a unas 8.500 empresas**, lo que supone un 30 % menos de obligados. Hacienda destaca que la medida alivia la carga administrativa de las pequeñas y medianas empresas, a las que excluye en su mayor parte de esta obligación.

El límite: la cobertura estadística del 95%.

El margen para subir el umbral lo marca la normativa europea. El Reglamento (UE) 2019/2152 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1197 exigen que **la información estadística recogida cubra al menos el 95 % del valor de las exportaciones de bienes** de cada Estado miembro hacia el resto de la Unión en cada año de referencia. Cualquier ajuste al alza de los umbrales debe, por tanto, respetar ese mínimo.

En el siguiente enlace puede ver [cómo se declaran las adquisiciones intracomunitarias de bienes](#).

Según los cálculos reflejados en el texto del proyecto, **con el umbral de 800.000 euros la tasa de cobertura bajaría hasta el 96,2 % tanto en exportaciones como en importaciones**. Esa cifra sería un 1,5 % inferior a la actual en el flujo de exportación y un 2 % inferior en el de importación, pero seguiría por encima del 95 % exigido.

Entrada en vigor en enero de 2027.

La orden entraría en vigor el 1 de enero de 2027 y **se aplicaría a las declaraciones cuyo período de referencia sea enero de 2027 o posterior**. Las obligaciones correspondientes a períodos anteriores se regirán por la normativa vigente en cada período, según establece su disposición transitoria única.

Compruebe [cómo se declaran las entregas intracomunitarias](#).

Por último debemos recordar que el texto se encuentra todavía en fase de proyecto, por lo que podría modificarse tras el trámite de audiencia, aunque la concisión del mismo nos hace pensar que se publicará tal cual sin mayor cambio. Por su parte, el resto de la [Orden HFP/1480/2021](#) permanece igual: la obligación se sigue evaluando de forma independiente para cada flujo y la declaración se presenta mensualmente, por vía electrónica en la sede de la Agencia Tributaria, dentro de los 12 días naturales posteriores al período de referencia.



Desde [SuperContable.com](#) ponemos a su disposición el [Servicio PYME](#) con el que podrá acceder a las bases de datos de consulta contable, fiscal y laboral, entre otras, que le permitirán resolver las dudas que se le presenten a la hora de llevar la gestión administrativa de su negocio o de los clientes.

Regularización del IVA de viviendas en construcción para su venta cuando se cambia destino a arrendamiento.



Información complementaria de la consulta:

- **Cómo saber si mi arrendamiento está exento de IVA.**
- **Tratamiento del IVA en el arrendamiento de inmuebles.**
- **Diferencias en el IVA entre vendedor particular o empresarial en la venta de inmuebles.**
- **Otras consultas vinculantes sobre operaciones sujetas al IVA.**

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una entidad mercantil que se dedica, entre otras actividades, a la promoción inmobiliaria que cuenta con diversas edificaciones de viviendas en construcción cuya intención original era destinarlas a la venta. No obstante, ha cambiado su intención y, cuando finalice su construcción, las va a destinar al arrendamiento.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si tiene que modificar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas y deducidas hasta el momento en la ejecución de las obras de construcción y, en su caso, procedimiento para ello.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que *“estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u*

ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

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

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

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

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

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

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “*son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

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

2.- Por otra parte, según manifiesta la entidad consultante, las viviendas objeto de consulta se encuentran en construcción y al inicio de la misma la finalidad era la de ser vendidas a terceros si bien, actualmente, la consultante ha cambiado dicha intención y va a destinarlas al arrendamiento una vez finalice su construcción.

A estos efectos, debe señalarse que el artículo 9.1º, letras c) y d) de la Ley 37/1992, establece entre las operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso que tienen la consideración de autoconsumo de bienes:

“c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

El supuesto de autoconsumo a que se refiere esta letra c) no resultará aplicable en los siguientes casos:

- Cuando, por una modificación en la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquél en el que venía estando integrada con anterioridad.

- Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción.

Lo dispuesto en los dos guiones del párrafo anterior debe entenderse, en su caso, sin perjuicio de lo siguiente:

- De las regularizaciones de deducciones previstas en los artículos 101, 105, 106, 107, 109, 110, 112 y 113 de esta Ley.

- De la aplicación de lo previsto en el apartado dos del artículo 99 de esta Ley en relación con la rectificación de deducciones practicadas inicialmente según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos cuando el destino real de los mismos resulte diferente del previsto, en el caso de cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios distintos de los bienes de inversión que no hubiesen sido utilizados en ninguna medida en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional con anterioridad al momento en que la actividad económica a la que estaban previsiblemente destinados en el momento en que se soportaron las cuotas pase a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.

(...)

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

(...).”

En consecuencia con lo expuesto, en las circunstancias señaladas en las que las viviendas promovidas por la consultante para ser destinadas a su venta a terceros finalmente van a ser destinadas al arrendamiento exento, **se habría producido un autoconsumo de bienes sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido al producirse un cambio de afectación de dicho bien para ser utilizado en otro sector diferenciado de actividad (el de arrendamiento de viviendas)**, tal y como ha manifestado este Centro directivo de forma reiterada, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de abril de 2022, número V0910-22.

3.- En cuanto al ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas por la entidad consultante en la construcción de las viviendas, es necesario señalar que la deducción de las mismas podrá efectuarse de conformidad con los límites y requisitos contenidos en el Título VIII de la Ley del Impuesto, en el que se regula el derecho a deducir.

Dispone el artículo 93 de la Ley 37/1992 que:

“Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

(...)

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 94 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).

Igualmente, el artículo 99.Dos de la Ley del impuesto señala que las deducciones se practicarán *“en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.”*.

Partiendo de los citados preceptos, dado que el destino previsible inicial de las viviendas en construcción era su venta a terceros, las cuotas soportadas en dicha construcción que fueron soportadas por la consultante han sido objeto de deducción por parte de la misma.

5.- Una vez determinado lo anterior, procede plantearse cómo se regularizarían las deducciones practicadas inicialmente cuando cambiara el destino previsible inicial. En el supuesto objeto de consulta, la transmisión sujeta y no exenta al arrendamiento sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, debe tenerse en cuenta, como se ha puesto de manifiesto en apartados anteriores de esta contestación, que el artículo 9.1º, letras c) y d) de la Ley 37/1992, establece entre las operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso que tienen la consideración de autoconsumo de bienes:

“c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

(...)

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para

su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

(...).”

Por lo tanto, tal y como se ha manifestado anteriormente, respecto de las viviendas en construcción objeto de consulta destinadas originariamente a su transmisión se habría producido un autoconsumo de bienes al cambiar su destino al arrendamiento exento.

Por otro lado, el artículo 107 de la Ley del Impuesto, en relación con la regularización de bienes de inversión señala lo siguiente:

“Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquél en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.”

Por lo que respecta a la regularización de las cuotas deducidas en caso de que finalmente no se confirmara el destino previsto del bien, el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1º. Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

2º. Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

(...)

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.”.

De acuerdo con estos preceptos la cuestión a plantear es si la regularización de las deducciones inicialmente practicadas por la consultante en la adquisición de un bien de debe realizarse a través del artículo 9.1º.c) o d), del artículo 107 o del artículo 114 de la Ley del Impuesto.

En relación con esta cuestión debe señalarse que un asunto similar al planteado en la consulta fue objeto de resolución reciente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 17 de septiembre de 2020, asunto C-791-18, Stichting Schoonzicht.

En el litigio principal objeto de sentencia, la demandante encargó la construcción de un complejo inmobiliario compuesto por siete apartamentos de uso residencial en un terreno de su propiedad. Las obras de construcción comenzaron en 2013 y en el mes de julio del año siguiente se le hizo entrega de dicho complejo.

La demandante dedujo directamente el importe total del IVA que se le había facturado durante el ejercicio 2013 por la construcción de dicho complejo, ya que, en aquel momento, el complejo estaba destinado a fines sujetos a

imposición

A partir del 1 de agosto de 2014, la demandante cedió en arriendo cuatro de los siete apartamentos del complejo inmobiliario de que se trata con exención del IVA, mientras que los otros tres apartamentos permanecieron sin ocupar en 2014.

El litigio principal plantea cómo se deben corregir dichas deducciones practicadas inicialmente.

El Tribunal de Justicia concluye lo siguiente:

“35. En la medida en que la deducción inicial se calculó teniendo en cuenta la afectación de ese complejo a operaciones gravadas, el arrendamiento de los cuatro apartamentos con exención del IVA supuso una modificación de los elementos que deben tomarse en consideración para determinar el importe de dicha deducción y llevó a que dicha deducción resultara superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar por el uso efectivo del bien de que se trata.

36. Por consiguiente, tal situación está comprendida en las contempladas en el artículo 184 y en el artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en las que la Administración tributaria debe exigir al sujeto pasivo la regularización de la deducción del IVA inicialmente practicada.”.

Una vez determinada la necesidad de regularizar las deducciones practicadas, el Alto Tribunal se plantea si dicha regularización debe realizarse a través de la regularización de bienes de inversión prevista en el artículo 187 de la Directiva. Para esta cuestión, el apartado 50 de la sentencia llega a la siguiente conclusión:

“50 Pues bien, procede señalar, por una parte, que una normativa nacional que, al igual que la normativa nacional controvertida en el litigio principal, se basa en la fecha de inicio de la utilización de un bien de inversión como fecha de

referencia para apreciar si la deducción del IVA inicialmente practicada corresponde a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de dicho bien, y que prevé que el sujeto pasivo es deudor, en esa fecha, del importe total de la parte del impuesto deducida en exceso si la deducción inicial era superior a la que tenía derecho a practicar, es conforme con el principio de neutralidad fiscal, recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, en la medida en que dicho principio impone que las deducciones indebidas sean rectificadas en cualquier caso (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C 532/16, EU:C:2018:228, apartado 38).”.

En consecuencia, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal, cuando se produzca el cambio de destino previsible, se deben seguir los siguientes criterios:

-Si el bien de inversión en cuestión se está ya utilizando cuando se produce el cambio del destino previsible la regularización de las deducciones se realizará de forma escalonada en el tiempo a través de la regularización de bienes de inversión.

-No obstante, si el cambio de destino previsible se produce con anterioridad a la entrada en funcionamiento del bien de inversión, la regularización se deberá realizar de una vez antes del inicio del periodo de regularización de bienes de inversión, y en el momento en que se tenga constancia de dicha circunstancia.

De acuerdo con lo anterior, y en el ámbito de nuestro ordenamiento jurídico interno, se podrán distinguir las siguientes situaciones:

- Si el cambio de destino previsible supone un autoconsumo de bienes de los previstos en el artículo 9.1º.c) y d) de la Ley del Impuesto, el ajuste de deducciones se realizará en el ámbito del propio autoconsumo de bienes.

- Por el contrario, si el cambio de destino previsible en un bien de inversión no supone la realización de un autoconsumo en los términos anteriormente citados, habrá que estar a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea distinguiendo, en tal caso, si el cambio de destino previsible se realiza con anterioridad al inicio del periodo de regularización para realizar el ajuste de deducción de una vez según el artículo 99.Dos y 114 de la Ley del Impuesto o de forma escalonada según el artículo 107 de la Ley si el bien ya hubiese iniciado su entrada en funcionamiento.

En consecuencia con lo anterior, y para el supuesto objeto de consulta, se puede concluir que **la alteración en el destino inicialmente previsto antes del inicio del uso o entrada en funcionamiento de las viviendas determinará la necesidad de proceder a la regularización de las deducciones practicadas que, en este caso, se producirá directamente mediante el propio autoconsumo de los bienes** en los términos expuestos.

A estos efectos, este cambio de destino previsible podría materializarse cuando las viviendas que originariamente estaban destinadas a la venta dejen de ofertarse a terceros y, en su caso, pasen a ofertarse para su futuro alquiler. En todo caso, este cambio de destino previsible es una cuestión de hecho cuya determinación no corresponde a este Centro directivo y que podrá acreditarse, en su caso, por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

6.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado *“Calificador Inmobiliario”*, creado para resolver las

principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "*Calificador inmobiliario*" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/AVAC-CALC/CalificadorInmobiliario>

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



AULA Super Contable

Curso de reciclaje fiscal y contable

BONIFICADO POR FUNDAE

*GRATIS BONIFICADO POR FUNDAE

ME INTERESA ESTE CURSO

Aplicación del régimen de neutralidad fiscal en absorción entre entidades concesionarias del mismo grupo automovilístico.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V5453-26. Fecha de Salida: - 07/08/2026



Información complementaria de la consulta:

- ¿Qué tipos de fusiones existen?
- ¿Qué operaciones se pueden acoger al régimen especial?
- ¿Cómo indicar correctamente en la declaración que me acojo al régimen especial?
- Otras consultas vinculantes sobre regímenes especiales tributarios en el IS.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La entidad A, consultante, se dedica a la actividad de concesionario de automoción de una determinada marca de automóviles. Dispone de establecimientos en diversos municipios. Además, es propietaria del 100% del capital de la sociedad B.

La entidad B se dedicada a la actividad de concesionario de automoción de una determinada marca de automóviles, distinta de la correspondiente a la entidad A. Dispone de establecimientos en diversos municipios.

Por su parte, la entidad A ha declarado en los últimos ejercicios en la autoliquidación modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades bases imponibles negativas pendientes de compensación. Por el ejercicio 2022 determina una base

imponible positiva. Además, mantiene pendientes de aplicar deducciones de la cuota.

En cuanto a la entidad B, esta ha declarado en los últimos ejercicios en la autoliquidación modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades bases imponibles negativas pendientes de compensación. Por el ejercicio 2022 determina una base imponible positiva. Además, mantiene pendientes de aplicar deducciones de la cuota.

Desde la entidad A se estudia la posibilidad de que la entidad B sea absorbida por su propietaria al 100%, la entidad A. Los motivos para actuar de ese modo son los siguientes:

- Ambas sociedades, absorbente y absorbida, se dedican a la actividad de concesionario de automoción, representando ambas a marcas de un mismo grupo.

- La implantación territorial de ambas entidades es la misma.

- Tradicionalmente la política del grupo ha sido que cada marca de automoción sea representada por una sociedad independiente, lo que origina mayores costes de explotación, gestión y administración. Ahora esa política ha cambiado, permitiendo que una sola sociedad represente a varias marcas del grupo, consiguiendo mayores cotas de eficiencia.

- A raíz de la nueva política del grupo, se considera desde la entidad A la posibilidad de absorber a la entidad B con el fin de evitar duplicidades de gastos en áreas relevantes como: Informática, gestión de ventas de Vehículos Nuevos (VN), gestión de ventas de Vehículos Usados (VO), gestión de Vehículos de Demostración y Sustitución, gestión de servicio postventa (mantenimiento y reparación de vehículos), flexibilidad del personal contratado (que podrá trabajar para la representación y mantenimiento de vehículos de ambas marcas, evitando las restricciones de la

normativa laboral a la cesión de personal) o administración (eliminando la gestión de una de las contabilidades, además de la gestión fiscal, laboral y de relaciones con Administraciones Públicas habitual de la sociedad absorbida).

CUESTIÓN PLANTEADA

Si a la operación de fusión proyectada le resulta aplicable el régimen fiscal especial previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades por realizarse por motivos económicos válidos.

CONTESTACION-COMPLETA:

En primer lugar, cabe traer a colación el artículo 17, apartados 3 y 4, de la LIS, en virtud del cual:

“3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) (...).

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

c) (...).

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

e) (...)

f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.”

Por tanto, con arreglo a lo anterior, no se integrarán en la base imponible de las sociedades ni de los socios, las plusvalías asociadas a los elementos transmitidos con ocasión de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, salvo en aquellos supuestos en los que no resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley (artículos 76 a 89 de la LIS).

El Capítulo VII del Título VII de la LIS regula el régimen de neutralidad fiscal aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Se plantea la realización de una operación de reestructuración en virtud de la cual la entidad consultante A absorbería a la entidad B, íntegramente participada por la primera.

El artículo 76.1.c) de la LIS establece que:

“1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

(...)

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.”

En el ámbito mercantil, los artículos 33 y siguientes del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, establecen, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de fusión.

En el caso concreto planteado en el escrito de consulta se plantea una operación de fusión por absorción siendo la entidad A (entidad absorbente) socio único de la entidad B (entidad absorbida).

Por tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, y cumple, además, lo dispuesto en el artículo 76.1 c) de la LIS, dicha operación

podría acogerse al régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, en las condiciones y con los requisitos exigidos en el mismo.

En cuanto a la valoración de los bienes y derechos adquiridos por parte de la consultante, el artículo 78 de la LIS establece que:

“1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

(...).”

La aplicación del régimen de neutralidad fiscal determinará, en el ámbito de la entidad adquirente A, que se mantendrán, a efectos fiscales, los valores y la antigüedad que tenían en la entidad transmitente B los elementos patrimoniales recibidos con ocasión de la fusión, tal y como señala el artículo 78 de la LIS.

En relación con la absorción de la entidad B por parte de la entidad A es necesario hacer referencia al apartado 1 del artículo 82 de la LIS que establece:

“1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Tampoco se producirá dicha integración con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea, al menos, de un 5 por ciento del capital o de los fondos propios.”

Por tanto, teniendo en cuenta que en el caso planteado en el escrito de consulta la entidad absorbente A participa en el 100% del capital social de la entidad absorbida B no se integrará renta alguna en la base imponible de la entidad consultante A como consecuencia de la anulación de la participación en B.

Adicionalmente, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS, según el cual:

“Artículo 89. Aplicación del régimen fiscal.

1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

(...)

2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal”.

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea

de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que no es sino asegurar que la fiscalidad no sea ni un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización empresarial.

Sin embargo, cuando el objetivo principal que se persiga con la operación de reestructuración sea el fraude o la evasión fiscal, no resultará de aplicación el régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, en los términos previstos en el párrafo segundo del artículo 89.2 de la LIS.

En este punto, cabe traer a colación la sentencia número 2508/2016, de 23 de noviembre de 2016, del Tribunal Supremo cuyo FJ Segundo señala que *“(...) no se aplicará el régimen de diferimiento cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, pueden existir otros motivos económicos válidos, que no sean la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades, pues como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, «Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales, "...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal..."*

Por tanto, los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia puede constituir una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

Continúa el Alto Tribunal, en su sentencia de 23 de noviembre de 2016, señalando que *“...lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la*

evasión fiscal, nada más, y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurren motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, "tales como", aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecten con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial."

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo en su sentencia nº 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, ha señalado:

"La obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica. La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción (...)"

En definitiva, **si el objetivo principal perseguido con la operación de reestructuración fuese el fraude o la evasión fiscal**, o dicho en otros términos, fuese lograr una ventaja fiscal espuria o ilegítima, entraría en juego la cláusula contenida en el artículo 89.2 de la LIS y **procedería eliminar la referida ventaja fiscal ilegítima**.

Al margen de lo anterior, la eliminación de la ventaja fiscal ilegítima o abusiva sólo puede hacerse tras un análisis global del caso concreto, tal y como establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en su sentencia de 8 de marzo de 2017, en el caso Euro Park (asunto C-14/16), en cuyos párrafos 54 y 55 señala lo siguiente:

“(…) de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha puntualizado, a este respecto, que para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente el fraude o evasión fiscales iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva (...).”

En el supuesto concreto planteado, la consultante manifiesta que los motivos para proceder a la fusión son que ambas sociedades se dedican a la actividad de concesionario de automoción (representando ambas a marcas de un mismo grupo), la implantación territorial de ambas entidades es la misma, que tradicionalmente la política del grupo ha sido que cada marca de automoción sea representada por una sociedad independiente, lo que origina mayores costes de explotación, gestión y administración, pero que ahora esa política ha cambiado, permitiendo que una sola sociedad represente a varias marcas del grupo, consiguiendo mayores cotas de eficiencia. Además, a raíz de la nueva política del grupo, se considera desde la entidad A la posibilidad de absorber a la entidad B con el fin de evitar duplicidades de gastos en áreas relevantes como: Informática, gestión de ventas de Vehículos Nuevos (VN), gestión de ventas de Vehículos Usados (VO), gestión de Vehículos de Demostración y Sustitución, gestión de servicio postventa (mantenimiento y reparación de vehículos), flexibilidad del personal contratado (que podrá trabajar para la representación y mantenimiento de vehículos de ambas marcas, evitando las restricciones de la normativa laboral a la cesión de personal) o administración (eliminando la gestión de una de las contabilidades, además de la gestión fiscal, laboral y de relaciones con Administraciones Públicas habitual de la sociedad absorbida).

Con carácter general, el hecho de que las sociedades absorbida y absorbente cuenten con bases imponibles negativas u otros créditos fiscales pendientes de compensar no invalidaría, por sí mismo, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, en la medida en que la operación de fusión redunde en beneficio de las actividades resultantes de la fusión y refuerce y mejore la situación financiera de tales actividades y no se realice la misma en un momento temporal dentro de un plan de liquidación de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades ni la operación proyectada tenga como finalidad preponderante el aprovechamiento de los créditos fiscales pendientes de aplicar o de las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

Finalmente, y por lo que respecta a la absorción de la entidad B y al consiguiente ahorro de costes fiscales derivado de la nueva estructura del grupo, cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2013, en la que concluyó:

“(…) No se ha desvirtuado que la operación de fusión se dirigiese a la reducción de costes y a la simplificación de estructuras societarias, sino que la propia estructura organizativa previa a la fusión ponía de relieve su necesidad o, al menos, conveniencia, pues del mismo modo en que, jurídicamente, nadie está obligado a permanecer en la indivisión, ninguna sociedad tiene deber jurídico alguno de mantener la titularidad del 100 por 100 de las acciones o participaciones de otras empresas sin absorberlas y hacer suyo su patrimonio, antes poseído de forma indirecta.”

A mayor abundamiento, el Alto Tribunal, en su ya citada sentencia número 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, reaccionando ante un uso indebido de la cláusula anti abuso, señalaba lo siguiente:

“(…) hemos de traer a colación la doctrina de este Tribunal que reconoce la corrección jurídica de la economía de opción, de suerte que resulta legítimo que los contribuyentes organicen sus operaciones de manera que puedan aplicar la fiscalidad más ventajosa posible. Al respecto no está de más recordar entre otros los pronunciamientos plasmados en las sentencias de 14 de octubre de 2015, dictada en un supuesto de operaciones concatenadas, o de 30 de enero de

2014, en la que se acentuó la legitimidad de la economía de opción como ejercicio de las libertades fundamentales de forma que los contribuyentes puedan elegir organizar sus operaciones de la forma más ventajosa fiscalmente posible.

También se ha rechazado por este Tribunal la que vino a denominarse economía de opción inversa, esto es, que sólo es legítima aquella opción, entre las posibles, que se decanta por la mayor carga fiscal, de suerte que cabe identificar el fraude cuando no se favorece la mayor recaudación."

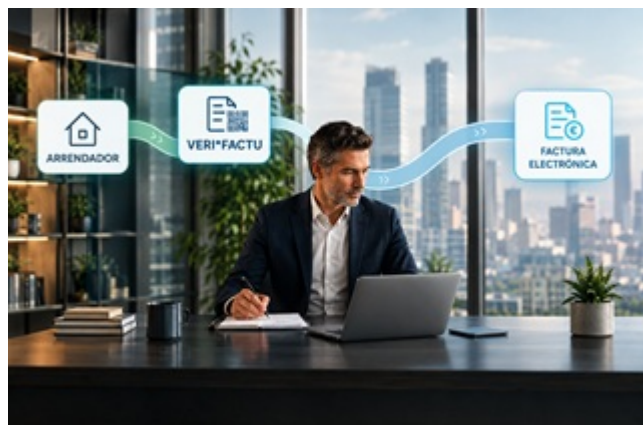
En virtud de todo lo anterior, en el supuesto concreto planteado a la operación de fusión planteada **la resultará de aplicación el régimen de neutralidad fiscal** regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del objetivo principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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.

Del arrendador al hotel: cuando factura electrónica y Verifactu toman caminos distintos.

Basilio Sáez, Economista fundador de BS Fiscal, colaborador de SuperContable.com - 29/09/2026



La semana pasada recordamos que **Verifactu y la factura electrónica no son la misma obligación**. Hoy, vamos a ir un paso más en esa diferencia, exponiendo una serie de **situaciones tan particulares como habituales** en la realidad empresarial.

Muchos contribuyentes creen que no están obligados a ninguno de estos dos sistemas, y ellos no son cualquiera, son contribuyentes que conocemos todos en nuestra empresa: **Los que alquilan inmuebles** (revise **cómo tributa el alquiler de inmuebles**).

Imaginemos una persona física que tiene alquilado un local de negocio, o una vivienda a otro empresario donde este último ejerce una actividad. Nos preguntamos, ¿el arrendador está obligado a la facturación electrónica? ¿está obligado a Verifactu?

Pues bien, la normativa que regula la factura electrónica es el **Real Decreto 238/2026**, por el que se desarrolla el sistema de

Libro gratis:

facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales.

Esta norma, en su artículo 2 remite a la Ley 37/1992 del IVA (LIVA)

para definir al empresario que estará obligado a ella, en concreto al

artículo 5 LIVA. Ese último precepto dispone que, se consideran

empresarios, entre otros, quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la

explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular,

tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

Descarga gratis nuestro manual

[Prepárate para la factura electrónica.](#)

Es decir, **cualquier contribuyente que alquile un inmueble a una empresa está dentro del ámbito de aplicación de la factura electrónica.** Por ejemplo, una persona jubilada que alquila un local a una empresa debe emitir factura electrónica. Por supuesto, el socio que alquila un inmueble a su sociedad también.

¿Qué ocurre con Verifactu?

El **RD 1007/2023** por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, en cambio, para definir a los sujetos obligados se refiere básicamente a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Respecto a las personas físicas, según el artículo 3 del RD 1007/2023 estarán obligados los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, y en ese sentido, solo se considera actividad económica el arrendamiento de inmuebles **cuando para su ordenación se cuente con al menos, una persona contratada y a jornada completa.**

Fíjese lo que estamos diciendo.



Super Contable

SuperFactu

Adáptate a VeriFactu
sin complicaciones

FACTURA

PRUÉBALO GRATIS

The advertisement features a man sitting at a desk with a laptop, a clock, and a document labeled 'FACTURA' with a checkmark. The VeriFactu logo and a Euro symbol are also present.

Sigamos con el anterior ejemplo:

Ese señor jubilado que no ejerce ninguna actividad económica, que no tiene empleados, pero alquila un local a una empresa. Ese señor, **deberá emitir factura electrónica**, porque es empresario a efectos de IVA y factura a otra empresa, **pero no estará sujeto a Verifactu**, porque no ejerce actividad económica en los términos de la Ley del IRPF.

Puede pensarse que, el hecho de que ambos sistemas tengan fines distintos justifica esta situación. En la práctica no es justificable, porque en nuestro país son muchos los arrendadores que no tienen su propio negocio o su propia

empresa.

Esto no es una situación aislada, pensemos en el programador de la Consulta Vinculante **V1330-18** de la Dirección General de Tributos. Es un **programador que cede la explotación de una aplicación informática**, la Dirección General concluye que es empresario a efectos de IVA, pero no tiene por que ser empresario a efectos del IRPF, su situación en la actualidad sería: **sujeto a factura electrónica pero no a Verifactu**.

Obviamente, volviendo al caso del arrendador.

- a) Si el arrendamiento se ejerce como actividad económica la distinción desaparece.
- b) Si el arrendador solo alquila viviendas a particulares, sin empresa de por medio, queda fuera de las dos obligaciones. No hay operación B2B y **nos remitimos a nuestro boletín de la semana pasada**.

Por supuesto, el caso inverso también puede darse. Imaginemos **un hotel** que puede emitir **factura simplificada** hasta el umbral de 3.000 euros, en lugar de los 400 € de límite general.

Aquí, aunque sea una operación B2B, **si se emite factura simplificada esta queda fuera de la factura electrónica, pero no de Verifactu**. Este sería uno de los ejemplos más habituales.

Conclusión:

Como vemos en este último ejemplo, la diferencia de sí estar obligado a un sistema, y a otro no, se fundamenta perfectamente en la **finalidad de cada uno de ellos**. Aunque relacionados, **en la factura electrónica prima el control de la morosidad**, mientras que **en Verifactu lo hace la lucha contra el fraude**, aunque por supuesto ambos sistemas se retroalimentarán en sus finalidades.

De cualquier forma, **estamos muy de cerca de la entrada en vigor de ambos**. Primero llegará Verifactu para las empresas a partir del uno de enero de 2027 (uno de julio para autónomos), más tarde lo hará la factura electrónica, esperemos que para entonces, estas ineficiencias hayan sido solucionadas.



Retener de más, retener de menos: dos errores que la empresa no puede corregir igual.

Javier Gómez, Departamento de Fiscalidad de SuperContable.com - 25/09/2026

Retener correctamente forma parte del día a día de cualquier empresa. El **problema** aparece cuando algo falla: **se ha retenido de más, se ha retenido de menos o, sencillamente, se ha retenido cuando no correspondía**. Y aunque a primera vista puedan parecer errores parecidos, sus consecuencias no lo son. La Sentencia **816/2026** del Tribunal Supremo, de 30 de junio, vuelve a poner el foco sobre esta cuestión y ofrece una buena oportunidad para



revisar, desde una perspectiva práctica, **cómo debe actuar la empresa en cada caso y por qué no todas las retenciones incorrectas se corrigen de la misma manera.**

**AULA
Super Contable**

**Curso de reciclaje
fiscal y contable**


BONIFICADO POR FUNDAE

***GRATIS BONIFICADO POR FUNDAE**
ME INTERESA ESTE CURSO

Una misma obligación, errores con consecuencias distintas.

Como todos nuestros lectores conocen, el empresario (persona física o jurídica) que satisface rentas sujetas a retención debe calcular su importe, descontarlo al perceptor (normalmente el trabajador) e ingresarlo en Hacienda. Esa obligación, prevista en los artículos **37** de la Ley 58/2003, General Tributaria **-LGT-** y **99** de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-LIRPF-**, es una obligación propia del retenedor (empresario).

Cuando la retención es incorrecta, la primera cuestión es identificar el tipo de error. No es lo mismo **retener una cantidad que no debía haberse retenido** que **retener menos de lo que legalmente correspondía**.

En el primer caso puede existir un ingreso indebido que deba ser devuelto. En el segundo, la retención es procedente,

La Clave:

No es sólo **cuánto se retuvo**, sino **si debía haberse retenido y en qué cuantía**.

pero se calcula por un importe inferior, lo que **obliga a analizar tanto la responsabilidad de la empresa como sus efectos en la declaración del trabajador.**

Esta diferencia es la que permite entender el alcance de la Sentencia del Tribunal Supremo [816/2026](#), de 30 de junio, que constituye el punto de partida de este artículo.

Retener de más o retención que no debió practicarse.

En el asunto resuelto por el Tribunal Supremo, Correos practicó e ingresó retenciones de IRPF sobre determinadas indemnizaciones abonadas a sus trabajadores. Posteriormente, una sentencia firme declaró que aquellas rentas estaban exentas, por lo que la empresa tuvo que devolver a los trabajadores las cantidades retenidas y reclamar a la Administración lo que había ingresado indebidamente.

El problema surgió porque algunos trabajadores ya habían utilizado esas retenciones en sus declaraciones de IRPF. El TEAC negó a Correos la devolución correspondiente a esos casos, criterio que finalmente corrige el Tribunal Supremo. En la práctica, la empresa había soportado un **doble desembolso: había ingresado el dinero en Hacienda y, además, había tenido que reintegrárselo al trabajador.**

El Supremo separa la posición de la empresa y la del trabajador:

- **La empresa** tiene derecho a recuperar de Hacienda el ingreso indebido, conforme al [artículo 14.2.a\)](#) del Reglamento General de Revisión en vía administrativa (RD 520/2005), si devolvió al trabajador la cantidad retenida (como resulta en el caso enjuiciado).
- **El trabajador** que hubiera utilizado en su declaración una retención que finalmente resultó indebida deberá corregir su situación tributaria; y, si no lo hace, corresponderá a la Administración regularizarla y exigir, en su

caso, el reintegro correspondiente; ahora bien, esta actuación es independiente y su resultado no puede condicionar el **derecho de devolución** reconocido empresario o retenedor ([Ver modelo de solicitud de ingresos indebidos](#)).



La **conclusión** reviste especial trascendencia **para la empresa:** *la aplicación indebida de una retención por el trabajador en su autoliquidación no puede consolidar un ingreso que esta jamás debió soportar.*

Retener de menos o retención nula.

El escenario cambia cuando la renta sí esta sujeta a retención, pero la empresa **la practica por una cantidad inferior a la que corresponde**. En estos casos, el **artículo 99.5** LIRPF establece una regla especialmente relevante, reiterada por ejemplo, por la propia Dirección General de Tributos **-DGT-** en su consulta vinculante **V1499-26**, de 12 de junio de 2026:

Si el error es imputable exclusivamente al retenedor, el trabajador puede deducir en su declaración la cantidad que debió ser retenida, y no sólo la efectivamente descontada en su nómina.

Ejemplo: Empresa que debió retener 1.000 euros a un trabajador y sólo retuvo 600 por un error exclusivamente imputable a ella. El trabajador podrá deducir en su IRPF los 1.000 euros que debieron ser retenidos y los 400 euros de diferencia no desaparecen ya que **la obligación de practicar e ingresar correctamente la retención corresponde a la empresa.**



Ahora bien, existe un límite fundamental, reiterado por el Tribunal Supremo en su reciente [STS 737/2026](#), de 11 de junio: **Hacienda no puede percibir dos veces una misma deuda tributaria.** La clave es preguntarse:

- 1º.** ¿A quién es imputable el error en la retención?
- 2º.** ¿Ha tributado ya el trabajador por esa renta?

Si el trabajador ya declaró la renta y satisfizo íntegramente el impuesto sin deducirse la retención omitida por la empresa, la Administración tributaria **no puede exigir después a la empresa esa misma cuota**, pues se produciría una duplicidad de pago.

Si, por el contrario, la obligación principal no ha sido satisfecha (por ejemplo, porque el trabajador no presentó declaración), la AEAT **puede exigir directamente a la empresa las retenciones** que debió practicar, sin necesidad de regularizar previamente a cada trabajador ([STS 737/2026](#)).



Todo ello, **sin perjuicio de los intereses de demora** y, cuando concurran los requisitos legalmente exigidos, de las **sanciones** que puedan derivarse del incumplimiento de la empresa.

Cómo actuar cuando la empresa detecta el error.

Visto el desarrollo anterior, detectar una retención incorrecta no debería conducir a corregirla automáticamente. Antes conviene determinar **qué se hizo mal, quién ha soportado económicamente el error y cuál es la situación tributaria del trabajador.**

A partir de ahí, la **actuación de la empresa** será distinta:

- **Si se retuvo cuando no correspondía**, deberá determinarse quién soporta finalmente esa retención. Si la empresa ha reintegrado su importe al trabajador, como ocurre en el caso resuelto por la **STS 816/2026**, podrá **instar frente a Hacienda la devolución del ingreso indebido** por la vía procedente (**Ver pasos para solicitar la devolución**). Si el trabajador utilizó aquella retención en su IRPF, su eventual regularización constituye una cuestión independiente.

- **Si se retuvo menos de lo debido**, habrá que comprobar, en primer lugar, a quién es imputable el error. Cuando sea **exclusivamente atribuible a la empresa**, el **artículo 99.5 LIRPF** **permite al trabajador deducir la retención** que debió practicarse. Para determinar hasta dónde puede regularizar Hacienda al retenedor será además necesario conocer si el trabajador ha satisfecho ya la obligación tributaria principal, evitando en todo caso un doble cobro.
- **En ambos supuestos**, la empresa debe **revisar y conservar la documentación** que explique el cálculo realizado (datos comunicados por el trabajador, nóminas, certificados de retenciones y autoliquidaciones presentadas) y utilizar la vía de rectificación o regularización que corresponda.

En definitiva, **antes de corregir** una retención hay que **diagnosticar el error**. Retener de más y retener de menos pueden parecer las dos caras de un mismo problema, pero generan derechos, obligaciones y soluciones diferentes para la empresa y para el trabajador.



SuperContable.com



Detalles que no puede olvidar en la presentación del Trimestre Fiscal.

Tercer Trimestre del ejercicio en curso y aún cuando los empresarios y profesionales con obligaciones en el ámbito fiscal y contable tienen absolutamente *"interiorizadas"* las formalidades existentes a este respecto, hemos creído adecuado realizar el presente comentario, haciendo hincapié en *"detalles significativos"* que deben tenerse en cuenta y que **pueden evitarnos posibles sanciones** de la Agencia Tributaria (AEAT).



DECLARACIONES CENSALES.

El modelo de declaración censal (**Modelo 036**) presenta cierta complejidad debido a la diversidad de circunstancias que pueden motivar su presentación. A través de este modelo, los empresarios y profesionales comunican a la Administración tributaria el alta, la baja o la modificación de los datos relativos a sus actividades económicas que constan en los censos tributarios.

Durante cada período de liquidación (trimestral o mensual) resulta especialmente importante **mantener actualizada esta información**. Así, deberán declararse oportunamente las **altas y bajas** de las obligaciones tributarias que puedan determinar la obligación de presentar determinados modelos, así como **cualquier modificación de los datos** que pueda afectar a su correcta cumplimentación.



A modo de **ejemplo**, cuando no se hubieran satisfecho en el período de declaración rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta deberá presentar una declaración censal para comunicar a la Administración Tributaria que no está obligado a presentar declaración ajustada al **modelo 111** (casillas 700 o 701 “Baja” del modelo 036 y casillas 720 o 721 “Fecha”).

Esta declaración de modificación censal para la obligación referida se habrá de presentar **en el plazo de un mes** desde la nueva situación.

Resulta muy **importante que revise antes de presentar sus obligaciones fiscales** (modelos tributarios) **las obligaciones censales dadas de alta** para las actividades económicas que desarrolla y que éstas se corresponden con los modelos de la AEAT que va a presentar.

Existen determinadas **obligaciones tributarias cuya presentación no es habitual y que requieren comunicar previamente su alta** censal, como puede ocurrir con el **Modelo 123** cuando una sociedad satisface dividendos u otras rentas sujetas a retención incluidas en dicho modelo. En estos casos, si la obligación no va a mantenerse de forma continuada, deberá comunicarse posteriormente su baja censal. Esto no significa que deban presentarse declaraciones negativas en los trimestres en los que no se hayan satisfecho rentas sujetas a retención, sino que

la situación censal de la entidad debe mantenerse correctamente actualizada en función de las obligaciones que efectivamente tenga en cada momento.

PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Bajo este epígrafe queremos focalizar nuestra atención en la obligación de presentar el **Modelo 202** para aquellos contribuyentes que hubiesen elegido la modalidad del **artículo 40.2** de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades - LIS-.

Las propias características de esta modalidad de presentación pueden provocar olvidos o descuidos en la liquidación del **modelo 202**. Efectivamente, puede ocurrir que determinadas entidades no tuviesen obligación de presentar este modelo

durante el primer pago fraccionado del mes de Abril, (el último impuesto liquidado tenía bases imponibles negativas) pero sin embargo, **sí tengan esta obligación para el segundo y tercer pago** (Octubre y Diciembre respectivamente), pues el último ejercicio liquidado (en Julio) ya arroja base imponibles positivas.

Recuerde que...

*La modalidad del **artículo 40.2** generalmente consiste en realizar el 18% de la **casilla 599** del modelo 200 del último Impuesto sobre Sociedades liquidado.*

Verifique si tiene o no obligación de presentar el modelo (en la modalidad del **artículo 40.3** siempre es obligatorio).

PAGOS FRACCIONADOS DEL IRPF EN ESTIMACIÓN DIRECTA (Normal o Simplificada).



Obligación formalizada ante la Administración Tributaria mediante el **Modelo 130**. Si bien cualquier persona habituada a la presentación de este modelo puede entender que *estamos reseñando una obviedad*, en la práctica hemos comprobado que bien sea por la similitud con otros modelos trimestrales, por la urgencia de tiempo, por no ser presentado habitualmente, etc., este modelo no se cumplimenta adecuadamente y **se liquidan únicamente datos del trimestre en curso; cuando NO es así**.

*Todos los **datos** se harán constar **por los importes acumulados correspondientes al período comprendido entre el primer día del año y el último día del trimestre por el que se presenta la declaración** y referidos al conjunto de las actividades económicas del empresario o profesional.*

OTROS.

Por supuesto, además de los "recordatorios" realizados en los apartados anteriores, siga con los procedimientos utilizados habitualmente que le darán seguridad y certeza para con las liquidaciones a presentar durante el trimestre en curso.



Errores frecuentes en el modelo 202 de pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

Juan Francisco Sánchez, Contabilidad y Fiscalidad, colaborador de SuperContable.com - 29/09/2026



Con el mes de octubre a la vuelta de la esquina, es momento de planificar todas las **obligaciones fiscales del tercer trimestre**. Al igual que el resto, viene cargado de obligaciones fiscales, aunque este, en concreto trae un añadido especial, **el segundo pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades (modelo 202)**.

Este modelo es el segundo de los tres a confeccionar durante el ejercicio, coincidiendo sus presentaciones con los primeros veinte días de los meses de abril, octubre y diciembre respectivamente.

Aunque, a priori, este modelo 202 resulte más sencillo en su elaboración con respecto a su declaración anual, el **modelo 200** de Impuesto sobre Sociedades, **se pueden evitar ciertos errores** que puedan llevarnos a presentar una

cantidad incorrecta.

Entre estos errores a evitar en la elaboración del modelo sobre el segundo pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, se encontrarían:

Tomar la misma base de cálculo que tomamos en el primer pago fraccionado.

Se trata de un error que puede resultar más común de lo que parece exclusivamente en este segundo período que se presentará en octubre, puesto que al aplicar la modalidad del [art. 40.2 de la LIS](#), debemos usar como base la [casilla 599 del último modelo 200](#) que se encuentre liquidado o como dice la AEAT, "cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día 1 del mes que corresponda", siendo entonces **muy probable que no coincida con la casilla 599 utilizada en el primer pago fraccionado** presentado en abril.

Modelo 202	Periodo	Modelo 200 de referencia	Casilla a tomar
abr-26	1/P	Modelo 200 del ejercicio 2024	[00599] de 2024
oct-26	2/P	Modelo 200 del ejercicio 2025	[00599] de 2025
dic-26	3/P	Modelo 200 del ejercicio 2025	[00599] de 2025

Si esta casilla 599 del último período liquidado **resulta ser cero o negativa**, no tendremos obligación de **presentar** este modelo 202.

Utilizar un tipo impositivo incorrecto.

Como ya sabemos, existen dos modalidades de pagos fraccionados, la comentada anteriormente, que tiene **carácter general** y es utilizada en la mayoría de los casos de PYMES, mientras que, por el contrario, nos encontramos

con una modalidad **opcional, aunque obligatoria** para aquellas sociedades con un INCN superior a los seis millones de euros.

El error que podría darse en relación a este caso sería el de seguir utilizando por inercia o de forma automática el mismo porcentaje que veníamos aplicando en períodos anteriores y/o modalidad, **sin revisar**, por un lado, **si existe un cambio normativo o si ha pasado la cifra de negocio el límite** estipulado para estar obligado a otro tipo.

Podríamos resumir los límites de la siguiente forma en este ejercicio 2026:

INCN del Ej. 2025 (12 meses anteriores)	Modalidad LIS	Fórmula	Base para aplicar el %	Pago mínimo
≤6 Millones de euros	Art. 40.2	18%	Sobre la casilla 599 del último modelo 200	No aplica
	Art. 40.3 Opcional	Tipo según IS x 5/7	Base imponible acumulada durante el ejercicio	
Entre 6 y 10 Millones de euros	Art. 40.3	Tipo según IS x 5/7		
≥10 Millones de euros	Art. 40.3	Tipo según IS x 19/20		23% del resultado contable positivo ajustado

Para evitar un error relacionado con esto, resulta importante saber en qué tramo nos encontramos de **importe neto de la cifra de negocio** y valorar el **posible cambio de escenario** al que nos exponemos, ya que de él dependerá la modalidad, el tipo de porcentaje, así como la base utilizada.

No aplicar las retenciones anteriores.

Aunque nos resulte algo obvio, la presión que puede requerir en ocasiones un cierre de trimestre puede hacer que no revisemos aspectos tan sencillos como la incorporación de retenciones hasta el momento, tanto en el segundo como en el tercer pago fraccionado.

Liquidación (4) (continuación)					
B.2) Casos específicos (empresas con más de un porcentaje)					
Base del pago fraccionado.....	19			Importe del pago fraccionado	22
Base a tipo 1	20		Porcentaje	21	25
Base a tipo 2	23		Porcentaje	24	42
Compensación de cuotas negativas de periodos anteriores (sólo cooperativas)					
Reserva de nivelación (art. 105 LIS) (sólo entidades que cumplan los requisitos del art. 101 LIS y apliquen tipo gravamen art. 29.1, 1º párrafo LIS)					
		Aumentos		Disminuciones	
	51		52		
Resultado previo (claves [22] + [25] - [42] + [51] - [52])				26	
Bonificaciones correspondientes al periodo computado (total)				27	
Retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre ingresos periodo computado (total)				28	
Volumen de operaciones en Territorio Común (%)				29	
Pagos fraccionados anteriores correspondiente al periodo computado en Territorio Común (total)				30	
Resultado de la declaración anterior (exclusivamente si ésta es complementaria)				31	
Resultado				32	
Minimo a ingresar (sólo para empresas con CN igual o superior a 10 millones de euros)				33	
Cantidad a ingresar (mayor de claves [32] y [33])				34	

Una revisión previa de la **casilla 28** es fundamental para que el resultado que nos quede sea el correcto, evitando así pagar de más.

Además, debemos **tener claro en contabilidad las distintas retenciones que soporta la sociedad** y tenerlas bien identificadas, lo cual, nos facilitará confeccionar este modelo.

Confundir resultado contable con base imponible.

Podríamos pensar que directamente, el resultado contable que llevamos acumulado desde enero hasta septiembre sería la base por la que tributaríamos en este segundo pago fraccionado del modelo 202, lo cual es erróneo.

Como ya sabemos, en el modelo 200 de Impuesto sobre Sociedades que presentamos en julio, al resultado contable le vamos haciendo una serie de ajustes hasta conseguir una base imponible a la que aplicar el tipo, un *modus operandi* que **deberíamos de usar de la misma forma** en la elaboración de este pago fraccionado al utilizar la **modalidad del art. 40.3 LIS**.

B) Cálculo del pago fraccionado: modalidad artículo 40.3 LIS			
Resultado contable (después del IS)	04		
Correcciones al resultado contable:	Aumentos		Disminuciones
Corrección por Impuesto sobre Sociedades	05	06	
Deducción del 30% del importe de los gastos de amortiz. contable (excluidas entidades de reducida dimensión).....		37	
Resto correcciones al resultado contable, excepto comp. BI negativa ej. ant.	07	08	
TOTAL	38	39	

Usando las casillas anteriores, deberíamos **incluir los respectivos aumentos y/o disminuciones** por diferencias, **tanto permanentes como temporarias**, las cuales harán, que se reajuste el resultado final. Por ello, deberíamos prestar atención a las posibles multas, donaciones, gastos no justificados y/o diferencias entre el criterio contable y fiscal que pueden afectar a amortizaciones, provisiones y deterioros.

Elegir la modalidad más adecuada.

Para ser lo más previsibles que se pueda en cuanto al resultado que podemos obtener en estos modelos de pagos fraccionados, **la propia normativa nos permite elegir de forma opcional la modalidad del art. 40.3 de la LIS**, lo que puede ser una opción bastante acertada si en el ejercicio anterior tuvimos un beneficio extraordinario que no suele ser recurrente.

Al calcularse a través de la base imponible generada en el ejercicio en curso, evitaríamos lo que la modalidad del art. 40.2 de la LIS nos plantea, que sería utilizar la casilla 599 del modelo 200 referente al último ejercicio presentado.

En definitiva, nos daría **la posibilidad de reducir el pago fraccionado** en caso de que sea conveniente y se den las circunstancias, aunque **requiere realizar los trámites pertinentes con el modelo 036 en unos plazos determinados** y no nos permitirá decidir justo en el momento de presentar este segundo pago.

No aplicar correctamente BINS y la reserva de nivelación.

En esta modalidad del art. 40.3 existen más posibilidades de cometer un error debido a que requiere un mayor detalle que la modalidad del art. 40.2, ya que otro ejemplo podrían ser las **bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BINs)**, que a menudo deberíamos revisar y no perder el control sobre ellas.

En ocasiones se quedan sin aprovechar o se aplican de forma incorrecta debido a sus limitaciones, haciendo que el resultado a ingresar resulte ser superior al que realmente debería.

En este mismo sentido, las casillas 45 y 46 servirán para aplicar otro incentivo fiscal, el de la **reserva de nivelación** que sólo podría utilizarse en caso de empresa de reducida dimensión.

Otros consejos rápidos:

*Como aclaración, si el **modelo 202** tiene como **resultado cero o negativo**, no tendríamos la obligación de presentarlo, aunque caso distinto sería que nos encontráramos en el escenario de la modalidad del art. 40.3 de LIS al tener una INCN superior a seis millones de euros, donde siempre es obligatoria a pesar de ser cero o negativo.*

No debemos tratar este segundo pago fraccionado como un **acumulado** sólo del tercer trimestre, ya que, aunque coincida con el cierre del mismo, resulta ser acumulativo desde el inicio del ejercicio.

Realizar siempre una **consulta del tipo aplicable** en el ejercicio en cuanto al impuesto sobre sociedades, ya que, resulta fundamental para la presentación de nuestro pago fraccionado y pueden variar entre ejercicios.

Todos los matices explicados en este artículo han sido tratados dentro del contexto de una sociedad cuyo ejercicio económico e impositivo coincide con el año natural.

Cursos bonificados por FUNDAE: qué trabajadores pueden realizarlos y cómo funciona la bonificación.

Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable - 21/08/2026



Los cursos bonificados por FUNDAE generan bastante interés entre empresas y trabajadores, pero también numerosas dudas. ¿Quién puede hacerlos? ¿Puede beneficiarse un autónomo? ¿Qué ocurre si el trabajador tiene un contrato temporal o trabaja a tiempo parcial? ¿La empresa tiene que pagar algo o puede cubrirse todo el coste? Son preguntas habituales que conviene aclarar antes de iniciar cualquier formación, especialmente cuando no se conocen bien los requisitos y el funcionamiento de la formación bonificada.

Para conocer con detalle quién puede realizar estos cursos, qué ocurre con los autónomos, los administradores o los trabajadores con distintos tipos de contrato, puede consultar nuestra guía sobre **cursos bonificados por FUNDAE**. En ella repasamos las situaciones más habituales y explicamos qué hay que tener en cuenta en cada caso.

A grandes rasgos, entender cómo funciona la formación bonificada no tiene por qué ser complicado. El sistema permite a las empresas **aplicar determinadas bonificaciones en sus cotizaciones a la Seguridad Social** por la formación realizada por sus trabajadores, siempre que se cumplan los requisitos establecidos.

1. ¿Qué trabajadores pueden beneficiarse de la formación bonificada?

Una de las primeras dudas suele estar relacionada con los trabajadores que pueden acceder a este tipo de cursos.

Con carácter general, pueden participar en la formación bonificada los trabajadores asalariados que prestan servicios en empresas privadas y cotizan a la Seguridad Social por formación profesional, aunque existen determinados supuestos especiales que también permiten acceder a este tipo de formación.

Por eso, la situación laboral en la que se encuentra cada persona trabajadora de la empresa es un aspecto sumamente importante a la hora de poder comprobar si un curso puede quedar acogido dentro de este sistema.

Por **ejemplo**, los trabajadores con contrato temporal también pueden realizar cursos bonificados. Lo mismo sucede con los trabajadores a tiempo parcial. La duración del contrato o el número de horas de jornada no impiden por sí mismos el acceso a la formación, aunque siempre deben respetarse las condiciones aplicables en cada caso.

Otra cuestión bastante frecuente aparece cuando hablamos de autónomos. Actualmente, los **trabajadores autónomos no pueden bonificar** su propia formación a través del sistema de formación programada por las empresas, encontrándose pendientes de regulación las condiciones para su participación en esta formación bonificada.

Sin embargo, **si el autónomo tiene trabajadores contratados, podrá utilizar el crédito de formación de la empresa para las acciones formativas que realicen aquellos empleados que cumplan los requisitos correspondientes.**

También existen dudas cuando intervienen socios, administradores o personas que tienen diferentes funciones dentro de una sociedad.

En estos casos, la mera condición de socio o administrador no determina por sí sola la posibilidad de bonificar la formación, sino que habrá que atender a la relación que mantiene la persona con la sociedad y a su encuadramiento y cotización a la Seguridad Social. Un administrador encuadrado en el RETA no podrá ser incluido como participante



Curso de reciclaje fiscal y contable

GRATIS bonificado por FUNDAE para las empresas



RECICLA O AMPLIA TUS CONOCIMIENTOS

ME INTERESA ESTE CURSO

bonificable por esta vía. Por eso, ante situaciones particulares, resulta recomendable revisar las circunstancias concretas antes de tramitar una bonificación.

2. ¿Puede cubrir la bonificación todo el coste del curso?

¿Y el curso puede ser completamente gratis para la empresa? **En determinados casos sí puede quedar totalmente cubierto mediante la bonificación**, pero esto no significa que cualquier curso vaya a ser gratuito automáticamente. Hay que tener en cuenta tanto el crédito disponible para la empresa como los límites económicos que correspondan a la formación realizada.

Por otro lado, las empresas de más de cinco trabajadores están obligadas a participar en la financiación de los costes de formación en los porcentajes establecidos en función del tamaño de su plantilla.

Además, la bonificación no funciona como una ayuda que la empresa recibe por adelantado. La empresa debe cumplir los trámites y requisitos correspondientes y, una vez realizada la formación y comunicada su finalización, podrá aplicar el importe que corresponda en sus cotizaciones a la Seguridad Social, dentro de los plazos establecidos. De ahí la importancia de **realizar correctamente las comunicaciones, conservar la documentación**, acreditar que la formación se ha realizado y **registrar adecuadamente los correspondientes asientos contables**.

3. ¿Qué requisitos de formación son imprescindibles para aplicar la bonificación?

La participación del trabajador también es fundamental. No basta simplemente con matricularse en un curso. Dependiendo de la modalidad, **será necesario acreditar la asistencia, la conexión, la realización de las actividades o el seguimiento de la formación**. Si el participante no cumple los requisitos de participación y aprovechamiento exigibles en función de la modalidad formativa, la empresa puede encontrarse con problemas a la hora de aplicar la bonificación.

Por otro lado, que un trabajador abandone posteriormente la empresa tampoco significa automáticamente que haya que devolver una bonificación correctamente aplicada. Lo relevante será que **reuniera los requisitos exigidos y que la formación** y su bonificación se hayan gestionado correctamente. Incluso si el trabajador cambia de empresa durante la formación, a efectos de la bonificación se toma como referencia la empresa a la que pertenecía en la fecha de inicio del grupo formativo.



Como puede comprobarse, detrás de una pregunta aparentemente sencilla como "¿puedo hacer un curso bonificado por FUNDAE?" pueden aparecer bastantes matices. **La situación laboral del trabajador, el tipo de contrato, la relación con la empresa y las características de la propia formación pueden influir en la respuesta.**

Por eso, si desea conocer más detalles sobre quién puede realizar estos cursos, qué ocurre con los autónomos y administradores, cómo se aplica la bonificación o qué sucede cuando un trabajador no termina la formación, puede consultar nuestra guía sobre [cursos bonificados por](#)

FUNDAE y las preguntas más habituales. Allí encontrará las respuestas desarrolladas y más información sobre los distintos supuestos que pueden plantearse.

La nómina: sepa todo lo que debe incluir el recibo de salarios

Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable - 28/09/2026



LIQUIDACIÓN DE RÔBRERES			
Empleado: Soluciones Globales, S.L.		Período Liquidación: del 01/09/2025 al 30/09/2025	
CP: 87246078		Total Bruto: 00	
CIC: 287246078			
Indicador: Javier Martín López			
NIF: 12467874			
Grupo indicativo: 6		Régimen profesional	
Categoría profesional:		Fecha de antigüedad: 10/03/2022	
I. DEVENIDOS			
Descripción	Base	Porcentaje	Importe
1. Percepciones salariales	30,00	50,00	1.500,00
Salario base	30,00	0,00	30,00
Complemento salariable	30,00	0,00	30,00
2. Transportes	-	-	-
Regulaciones bonos variables	-	-	-
			1.560,00
A. TOTAL DEVENIDO			
			1.560,00
B. DEDUCCIONES			
Descripción	Importe		
1. Aguinaldo del trabajador a las vacaciones a la S.L. y conceptos	70,00		
Conceptos salariales	20,00		
Descargos	0,00		
Formación Profesional	144,00		
Horas extraordinarias	0,00		
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	254,00		
B. TOTAL A DEDUCIR			468,00
LIQUIDO TOTAL A PERCIBIR (A - B)			

El **salario** está constituido, conforme al Art. 26 del Estatuto de los Trabajadores, por **la totalidad de las percepciones económicas que recibe la persona trabajadora**, tanto en dinero como en especie, por la prestación de sus servicios profesionales y por cuenta ajena (él no ordena los medios de producción y distribución), retribuyendo su trabajo efectivo, los períodos de descanso computables como de trabajo, y también determinados períodos de inactividad convenientemente establecidos.

En ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial, **el salario en especie puede superar el 30% de las percepciones salariales**, ni puede dar lugar a que se reduzca la cuantía íntegra en dinero del salario mínimo interprofesional.

Entre los períodos de descanso que pueden tener carácter retribuido se encuentran el descanso semanal, las fiestas laborales y las vacaciones anuales. También el descanso durante la jornada continuada se considera tiempo de

trabajo efectivo cuando así lo establece el convenio colectivo o el contrato de trabajo (**Artículo 34.4 del Estatuto de los Trabajadores**).

El recibo de salarios o nómina

El pago del salario debe documentarse mediante la entrega a la persona trabajadora de un **recibo individual justificativo del pago**, comúnmente denominado nómina.

De acuerdo con el artículo 29.1 del Estatuto de los Trabajadores, el recibo debe ajustarse al **modelo oficial**, salvo que mediante convenio colectivo o, en su defecto, acuerdo entre la empresa y la representación de las personas trabajadoras se establezca otro modelo. En cualquier caso, deben aparecer con la debida claridad y separación las diferentes percepciones y las deducciones: **Salario base, complementos salariales, percepciones no salariales, cotizaciones a seguridad social, retenciones del IRPF, etc.que legalmente procedan.**

El modelo oficial continúa teniendo como referencia la **Orden de 27 de diciembre de 1994**, cuyo anexo fue modificado por la **Orden ESS/2098/2014, de 6 de noviembre**. Esta modificación incorporó, además, información sobre la aportación empresarial a la Seguridad Social, de forma que la persona trabajadora pueda conocer tanto su propia aportación como la correspondiente a la empresa.

Por tanto, la nómina debe permitir conocer de manera clara qué cantidades se abonan, por qué conceptos, cuáles constituyen salario, cuáles tienen naturaleza extrasalarial, qué bases se utilizan para calcular las cotizaciones y qué deducciones se practican.

La nómina puede entregarse en formato electrónico

Ya no es correcta la afirmación de que la empresa esté obligada, con carácter general, a entregar la nómina físicamente en papel.

El Tribunal Supremo modificó su doctrina en su **Sentencia de 1 de diciembre de 2016, recurso 3690/2014**, y consideró ajustada a Derecho la entrega del recibo de salarios mediante soporte informático. Lo relevante es que **la persona trabajadora pueda acceder al documento y disponer de la información necesaria sobre su liquidación salarial**.

Nueva obligación de transparencia retributiva del RD 723/2026

A la regulación tradicional del recibo salarial se añade ahora el **Real Decreto 723/2026, de 9 de septiembre**, por el que se transpone la Directiva (UE) 2019/1152 relativa a unas condiciones laborales transparentes y previsibles.

La norma fue publicada en el BOE el 15 de septiembre de 2026 y **entra en vigor el 5 de octubre de 2026**.

Debe destacarse que el RD 723/2026 **no sustituye la nómina ni modifica el modelo de recibo salarial**. Regula una obligación diferente y complementaria: **el deber de la empresa de informar por escrito a la persona trabajadora sobre los elementos esenciales del contrato y las principales condiciones de ejecución de la relación laboral**.

En materia específicamente retributiva, la empresa deberá informar de:

- La **cuantía del salario base**.
- La cuantía de **cada uno de los complementos salariales, de forma separada**.
- La periodicidad de su pago.
- El método de pago.
- En los conceptos salariales variables, el **modo de cálculo** y los **criterios que determinan su percepción**.

Esta obligación resulta especialmente relevante para retribuciones variables, incentivos, primas, comisiones, bonus u otros conceptos cuya cuantía no esté determinada de antemano.

Con carácter general, el capítulo II del RD 723/2026 se aplica a las relaciones laborales cuya duración sea **superior a cuatro semanas**, y la información deberá facilitarse **antes del inicio de la relación laboral**, salvo que ya conste íntegramente en el contrato de trabajo escrito que se encuentre en poder de la persona trabajadora.

La información podrá proporcionarse en **papel o en formato electrónico**, siempre que resulte accesible, pueda almacenarse e imprimirse y la empresa conserve prueba de su transmisión o recepción.

Para las relaciones laborales que ya estén vigentes cuando entre en vigor el RD 723/2026, la disposición transitoria establece que la empresa deberá proporcionar determinada información cuando la persona trabajadora la solicite, siempre que no obre ya en su poder, en un plazo de **treinta días hábiles desde la recepción de la solicitud**.

Por tanto, desde el 5 de octubre de 2026 será necesario diferenciar dos obligaciones relacionadas pero distintas: por un lado, **informar previamente sobre las condiciones retributivas de la relación laboral** y, por otro, **documentar posteriormente cada liquidación salarial mediante la correspondiente nómina**.

El ENCABEZADO de la nómina

El recibo de salarios comienza habitualmente con un apartado destinado a **identificar a la empresa y a la persona trabajadora**.

Empresa

Debe figurar la **denominación o razón social de la empresa** o, cuando el empleador sea una persona física, su nombre y apellidos.

Domicilio

Se hará constar el domicilio correspondiente conforme al modelo utilizado, pudiendo identificarse también el **centro de trabajo** en el que presta servicios la persona trabajadora.

No debe confundirse necesariamente el domicilio social o fiscal de la empresa con el centro en el que se desarrolla la prestación laboral.

El RD 723/2026 refuerza precisamente esta información, pues exige comunicar el domicilio social y, cuando sea diferente, el centro de trabajo donde se prestan habitualmente los servicios. En los supuestos de trabajo a distancia también deberá identificarse el centro al que esté adscrita la persona trabajadora.

NIF de la empresa

Las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica disponen de un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o trascendencia tributaria. En el caso de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, dicho número es asignado por la Administración tributaria.

Código de Cuenta de Cotización a la Seguridad Social –CCC–

Es el código mediante el cual la Tesorería General de la Seguridad Social identifica a la empresa a efectos de sus obligaciones de cotización.

Una empresa puede disponer, además de su código principal, de otros códigos de cuenta de cotización cuando así corresponda en función de su organización, actividad o de las reglas de encuadramiento aplicables.

Persona trabajadora

Deben constar los **datos identificativos de la persona trabajadora**, fundamentalmente su nombre y apellidos.

La relación laboral por cuenta ajena se caracteriza por tratarse de una prestación de servicios voluntaria, retribuida, por cuenta ajena y desarrollada dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica.

NIF de la persona trabajadora

Se hará constar su número de identificación fiscal.

Para las personas de nacionalidad española, con carácter general, coincide con el número del DNI acompañado de su correspondiente carácter de verificación. En el caso de personas extranjeras se estará al número de identificación que corresponda conforme a la normativa aplicable.

Fecha de inicio de la relación laboral

Debe identificarse la fecha en que comenzó la relación laboral.

No debe confundirse necesariamente este dato con la **antigüedad reconocida**, pues en determinados supuestos ambas fechas pueden no coincidir.

Número de afiliación a la Seguridad Social –NAF–

Es el número que identifica a la persona en sus relaciones con el sistema de la Seguridad Social y que se mantiene a lo largo de su vida laboral.

Grupo profesional y grupo de cotización

La clasificación profesional laboral y el grupo de cotización a la Seguridad Social son conceptos relacionados, pero **no idénticos**.

La persona trabajadora debe estar encuadrada en el grupo profesional que corresponda conforme al sistema de clasificación establecido, principalmente, por el convenio colectivo aplicable.

Además, a efectos de Seguridad Social, existen once grupos de cotización:

Grupo de cotización	Categorías profesionales
1	Ingenieros y Licenciados. Personal de alta dirección no incluido en el Art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores
2	Ingenieros Técnicos, Peritos y Ayudantes titulados
3	Jefes Administrativos y de taller
4	Ayudantes no titulados
5	Oficiales Administrativos
6	Subalternos
7	Auxiliares Administrativos
8	Oficiales de 1ª y 2ª
9	Oficiales de 3ª y Especialistas
10	Peones

Desde la entrada en vigor del RD 723/2026, **la información inicial sobre las condiciones laborales** deberá identificar la **categoría o grupo profesional y una caracterización o descripción resumida del puesto**, de forma que pueda conocerse con suficiente precisión el contenido específico del trabajo.

El PERÍODO DE LIQUIDACIÓN de la nómina

El recibo de salarios debe indicar el **período al que corresponde la liquidación** y el **total de días** incluidos en ella.

Con carácter general, el recibo de salarios se refiere a **meses naturales**, aunque la empresa pueda realizar pagos por períodos inferiores, que tendrán la consideración de anticipos a cuenta de la liquidación mensual definitiva.

Cuando la cotización se realiza por **días**, en el recibo se reflejarán los días naturales correspondientes al período liquidado.

Por ejemplo, en la nómina del mes de mayo de una persona trabajadora que haya permanecido de alta durante todo el mes y cuya cotización sea diaria, el período de liquidación será del **1 al 31 de mayo** y se computarán **31 días**.

Cuando resulte aplicable la **cotización mensual**, el cómputo se ajusta, con carácter general, a **30 días** cuando la persona trabajadora ha permanecido de alta durante todo el período de liquidación.

Así, en la nómina del mes de mayo de una persona trabajadora con cotización mensual que haya permanecido de alta durante todo el mes, el período de liquidación será del **1 al 31 de mayo**, mientras que el total de días computables

a efectos de cotización será de **30**.

Si la persona trabajadora inicia o finaliza su actividad durante el mes, habrá que tener en cuenta los días correspondientes al período en que haya permanecido de alta y las reglas de cotización aplicables en cada caso.

Por ejemplo, si comienza a trabajar el **3 de mayo**, el recibo deberá identificar como período de liquidación el comprendido entre el **3 y el 31 de mayo**, calculándose la nómina y la cotización conforme a los días y reglas que correspondan a ese período.

Las PERCEPCIONES SALARIALES en la nómina

Son **percepciones salariales** aquellas que retribuyen el trabajo efectivo realizado por la persona trabajadora o los períodos de descanso que legalmente se consideran computables como trabajo.

Con carácter general, estas cantidades forman parte de la remuneración que se integra en la base de cotización a la Seguridad Social, de acuerdo con las reglas establecidas en la Ley General de la Seguridad Social.



La estructura del salario se determina mediante la negociación colectiva o, en su defecto, el contrato individual, y comprende fundamentalmente:

Salario base

El **salario base** es la retribución fijada por unidad de tiempo o de obra.

Su cuantía vendrá determinada fundamentalmente por el convenio colectivo aplicable y por las condiciones contractuales, respetando en todo caso los mínimos legales.

Complementos salariales

Los **complementos salariales** pueden tener **carácter consolidable o no consolidable**, según lo que se haya pactado en la negociación colectiva o en el contrato individual.

Con carácter general, podemos distinguir:

- **Complementos salariales consolidables:** suelen ser los vinculados a las **condiciones personales de la persona trabajadora**, como determinados complementos por idiomas, titulación o conocimientos especiales, cuando así resulte de su regulación o de lo pactado.
- **Complementos salariales no consolidables:** como regla general, son los vinculados al **puesto de trabajo** o a la **situación y resultados de la empresa**, salvo que se haya acordado otra cosa. Un plus de nocturnidad vinculado a la efectiva realización de trabajo nocturno sería un ejemplo habitual.

En todo caso, habrá que atender a lo establecido en el **convenio colectivo y en el contrato de trabajo**, ya que son estos los que determinan el carácter consolidable o no de cada complemento.

Especial importancia de la retribución variable desde el RD 723/2026

Desde el 5 de octubre de 2026, cuando existan conceptos salariales variables, no bastará con identificar su existencia: **la información** que debe recibir la persona trabajadora deberá expresar **el modo de cálculo y los criterios que determinan su percepción**.



Esta obligación debe tenerse especialmente presente en sistemas de incentivos, comisiones, primas por objetivos o cualquier otra fórmula variable

Las PERCEPCIONES NO SALARIALES en la nómina

Son **percepciones no salariales** aquellas cantidades que recibe la persona trabajadora pero que **no retribuyen directamente el trabajo realizado**, sino que responden a otras finalidades, como compensar gastos ocasionados por la actividad laboral o indemnizar determinadas situaciones.

Por tanto, estas percepciones no retribuyen ni el trabajo efectivo realizado por la persona trabajadora ni los períodos de descanso que se computan como tiempo de trabajo.

El artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores establece que **no tienen la consideración de salario**:

- Las **indemnizaciones o suplidos por gastos** realizados como consecuencia de la actividad laboral.
- Las **prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social**.
- Las **indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos**.

Ahora bien, que una percepción tenga naturaleza extrasalarial **no significa automáticamente que esté excluida de cotización a la Seguridad Social**.

A efectos de cotización, habrá que atender a lo dispuesto en el artículo 147 de la Ley General de la Seguridad Social, que determina qué conceptos quedan excluidos de la base de cotización y, en su caso, con qué requisitos y límites.

En consecuencia, estas cantidades deben aparecer debidamente identificadas en la nómina, diferenciadas de las **percepciones salariales**.

El TOTAL DEVENGADO

El **total devengado** es la suma de todas las cantidades generadas a favor de la persona trabajadora durante el período de liquidación, antes de aplicar las correspondientes deducciones.

Puede comprender, entre otros conceptos:

- **Salario base**.
- **Complementos salariales**.
- **Horas extraordinarias** o **complementarias** cuando procedan.
- **Gratificaciones extraordinarias**, cuando correspondan.
- **Salario en especie**.
- **Percepciones extrasalariales**.

Debe distinguirse el **total devengado** del importe líquido que finalmente recibe la persona trabajadora.

Las DEDUCCIONES en la nómina

En el recibo de salarios, las cantidades devengadas por la persona trabajadora **se ven minoradas por una serie de deducciones**, algunas de carácter obligatorio y otras que pueden responder a distintas circunstancias de la relación laboral.

Como consecuencia, el **importe líquido que finalmente percibe la persona trabajadora no coincide, normalmente, con el total devengado.**

Entre las deducciones que pueden aparecer en la nómina encontramos:

1. **Cuotas de la Seguridad Social.**

La empresa descuenta de la nómina la aportación a la Seguridad Social que corresponde a la persona trabajadora.

2. **Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).**

La empresa debe practicar la retención que corresponda conforme a la normativa tributaria y a las circunstancias de la persona trabajadora.

3. **Anticipos.**

La persona trabajadora tiene derecho a percibir anticipos a cuenta del trabajo ya realizado. Cuando estos se hayan abonado previamente, podrán descontarse en la correspondiente liquidación salarial.

4. **Cantidades correspondientes a retribuciones en especie.**

Cuando una parte de la retribución se satisfaga en especie, deberá reflejarse adecuadamente en la nómina, teniendo en cuenta su valoración y el ingreso a cuenta que, en su caso, corresponda.

5. Cantidades adeudadas a la empresa.

Pueden existir determinados reintegros o compensaciones de cantidades previamente percibidas o adeudadas, siempre que exista fundamento para efectuar el descuento y se respeten los límites legalmente aplicables. No cabe que la empresa practique unilateralmente cualquier descuento sin justificación.

6. Cuotas sindicales.

El empresario descontará del salario la cuota sindical cuando así lo solicite el sindicato de la persona trabajadora afiliada y exista la previa conformidad de esta.

7. Embargos de salarios.

Cuando la empresa reciba la correspondiente orden judicial o administrativa deberá practicar la retención indicada, respetando los límites de inembargabilidad del salario establecidos legalmente.

8. Pagos indebidos.

Cuando se hayan abonado por error cantidades que no correspondían a la persona trabajadora, podrá proceder su devolución o regularización, siempre conforme a las reglas aplicables y sin que la empresa pueda efectuar descuentos arbitrarios.

9. Ausencias no justificadas.

La falta injustificada al trabajo puede suponer la pérdida de la retribución correspondiente al tiempo no trabajado. Esta minoración salarial no debe confundirse con una sanción económica.

10. Huelga.

Durante el ejercicio del derecho de huelga el contrato de trabajo queda suspendido y la persona trabajadora no tiene derecho al salario correspondiente al período de huelga.

11. Cierre patronal.

Cuando el cierre patronal sea legal, produce para las personas trabajadoras afectadas los efectos previstos legalmente para la suspensión del contrato, entre ellos la falta de derecho al salario durante dicho período.

¿Puede la empresa descontar una sanción de la nómina?

No. Debe eliminarse la referencia genérica a las “**sanciones**” como **deducción salarial**.

El empresario puede imponer las sanciones disciplinarias previstas legalmente o en el convenio colectivo, pero el Estatuto de los Trabajadores prohíbe expresamente las sanciones que consistan en una **multa de haber**, es decir, en descontar una determinada cantidad del salario como castigo.

Distinto es, por ejemplo, que la sanción consista válidamente en una **suspensión de empleo y sueldo**. Durante el período de suspensión no se presta trabajo y no se genera el salario correspondiente, por lo que no estamos ante una multa descontada de una retribución ya devengada.

LÍQUIDO TOTAL A PERCIBIR en la nómina

El **líquido total a percibir** es el resultado de restar del total devengado el total de las deducciones practicadas en la nómina.

Por tanto:

TOTAL DEVENGADO – TOTAL A DEDUCIR = LÍQUIDO TOTAL A PERCIBIR

Esta es la cantidad que, finalmente, recibirá la persona trabajadora.

En conclusión:

La nómina no es únicamente un justificante del importe pagado. Debe permitir que la persona trabajadora conozca de forma clara cómo se compone su retribución y qué deducciones se le han practicado.

Además, desde **el 5 de octubre de 2026**, el Real Decreto 723/2026 refuerza las **obligaciones de información de la empresa en materia retributiva**. Entre otros extremos, deberá informar por escrito de la cuantía del salario base y de cada complemento salarial por separado, su periodicidad y método de pago y, cuando existan conceptos salariales variables, del modo de cálculo y de los criterios que determinan su percepción.

Esta nueva obligación **no sustituye al recibo de salarios**: se añade a la **obligación de la empresa de documentar el pago del salario mediante la correspondiente nómina**.



*En **SuperContable**, además de conocer el análisis detallado de **la nómina**, también puede usted informarse sobre otras muchas cuestiones:*

- **Nuevo sistema de cotización para los trabajadores autónomos**
- **El periodo de prueba**
- **Faltas y sanciones a los trabajadores**



- [Permisos laborales y excedencias](#)
- [Manual de tratamiento del despido](#)

LIBROS GRATUITOS



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

