

ÍNDICE**Boletines Oficiales****BIZKAIA**

Lunes, 22 de enero de 2024

BOB**IVA. ÍNDICES Y MÓDULOS RÉGIMEN SIMPLIFICADO.**

ORDEN FORAL 4/2024, de 11 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2024.

[\[pág. 5\]](#)**MODELO 289****BOB**

ORDEN FORAL 5/2024, de 11 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

[\[pág. 5\]](#)**GUIPUZKOA**

Boletín 22-01-2024, Número 15

CENSO DE REPRESENTACIÓN

Orden Foral 11/2024, de 17 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 614/2021, de 15 de noviembre, por la que se regula el censo de representación en materia tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

[\[pág. 6\]](#) Gipuzkoako Auzkarri Orotarra Boletín Oficial de Gipuzkoa**Actualidad web AEAT****NOTA MODELO 233.**

Nota sobre la declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados (modelo 233)

[\[pág. 7\]](#)**Normas en tramitación****IRPF. MODELO 100 DECLARACIÓN IRPF e IP 2023**

Se publica, en la web de la AEAT para la audiencia e información pública, el proyecto de orden por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF y del IP, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos.

[\[pág. 8\]](#)

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

IS. MODELO 200

Se publica, en la web de la AEAT para la audiencia e información pública, el Proyecto de Orden por la que se aprueban los modelos de declaración del IS y del IRnR correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y por la que se modifican la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, y la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del IS y del IRnR correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

[\[pág. 11\]](#)

Consulta de la DGT

IAE/IVA/IRPF.

Consulta que analiza la tributación de un contrato entre unos propietarios de terrenos rústicos y una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares.

[\[pág. 14\]](#)**IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES. BALANCE DE MASA.**

La DGT admite la validez de la certificación emitida por una entidad acreditada mediante el sistema de balance de masas (consistente en una contabilidad de entradas y salidas de masa en un proceso o de una parte de éste) para acreditar la condición de plástico reciclado, siempre que se especifique la cantidad, expresada en kilogramos de plástico reciclado

[\[pág. 16\]](#)**IS. GASTOS FINANCIEROS. LÍMITES.**

La DGT analiza los dos límites (el general y el adicional) para la deducibilidad de los gastos financieros destinados a la adquisición de sociedades que se integran en el grupo fiscal.

[\[pág. 17\]](#)

Resolución del TEAC

LGT. INFRACCIONES Y SANCIONES.

Facturas con datos falsos o falseados. Sanción al emisor de la factura, y al receptor que se la deduce. Alegación del principio "non bis in idem". No hay duplicidad en la sanción.

[\[pág. 19\]](#)

IS.

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Deducibilidad fiscal (art. 21.8 de la Ley 27/2014, Impuesto sobre Sociedades, LIS) de la pérdida producida por la amortización, vía figura de "resolución", sin compensación económica, de las acciones que un socio tenía de una entidad financiera.

[\[pág. 19\]](#)

Sentencia TS

**IRPF.**

El Tribunal Supremo extiende la deducción por maternidad en el IRPF a los gastos de custodia en guardería

[\[pág. 21\]](#)**IVA. APROVECHAMIENTO CINEGÉTICO.**

Los ayuntamientos tendrán que pagar el IVA de los contratos de arrendamiento de los terrenos municipales para aprovechamiento cinegético, al considerar los magistrados que la caza no puede ser considerada como una prestación de servicios agrícolas, que sí está exenta de abonar ese impuesto.

[\[pág. 22\]](#)**IS. ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS.**

Las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda deben cumplir los requisitos para que el arrendamiento se califique como actividad económica

[\[pág. 22\]](#)**LGT. PROCEDIMIENTO DE CONTROL DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES, AUTOLIQUIDACIONES Y COMUNICACIONES DE DATOS.**

La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, que haya caducado por el transcurso del plazo máximo previsto reglamentariamente, de tres meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de control y el archivo de las actuaciones.

[\[pág. 24\]](#)

Auto del TS de interés

**IIVTNU. RECLAMACIÓN PLUSVALÍAS.**

El TS admite a trámite, con interés casacional para la formación de jurisprudencia, la cuestión de si las rectificaciones del IIVTNU solicitada entre el 26/10/2021 (fecha sentencia TC 182/2021) y antes del 25/11/2021 (fecha publicación en el BOE) tiene o no consideración de situación consolidada para ser consideradas susceptibles de ser revisadas.

[\[pág. 26\]](#)

Actualidad del Tribunal Constitucional

**IS.**

El Pleno del TC por unanimidad declara inconstitucionales determinadas medidas en el impuesto sobre sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre.

[\[pág. 27\]](#)

Esta Nota ya se puso en el boletín de la semana del 15/12/2024, ahora ofrecemos el enlace a la sentencia

[SENTENCIA DEL TC de 18/01/2024](#)

Actualidad CE

**INCUMPLIMIENTOS POR PARTE DE ESPAÑA**

La Comisión envía una carta de emplazamiento a España por incumplimiento de transposición de directivas europeas, entre ellas, la Directiva que fija un tipo mínimo de imposición efectiva del 15%

[\[pág. 29\]](#)

Monográfico

IS. ERD

Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión (ERD)

[\[pág. 31\]](#)

Consultas BOICAC

**BOICAC Nº 136/2023 Consulta 5.**

Sobre el cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de determinar si una sociedad está incurso en causa de disolución.

[\[pág. 38\]](#)**BOICAC Nº 136/2023 Consulta 2.**

Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.

[\[pág. 39\]](#)**BOICAC Nº 136/2023 Consulta 3.**

Sobre el tratamiento contable otorgado a un contrato de compraventa por tramos.

[\[pág. 42\]](#)**BOICAC Nº 136/2023 Consulta 6.**

Sobre el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo.

[\[pág. 46\]](#)

Actualitat de la ATC

**PROGRAMES D'AJUDA**

Publicació dels programes d'ajuda de l'impost sobre successions i donacions (models 650, 651, 652 i 653)

[\[pág. 48\]](#)

Boletines Oficiales

BIZKAIA

Lunes, 22 de enero de 2024

BOB **IVA. ÍNDICES Y MÓDULOS RÉGIMEN SIMPLIFICADO.**
ORDEN FORAL 4/2024, de 11 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2024.

El artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen.

La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2024 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado, manteniendo los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el Régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, la regulación censal establece entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que podrán efectuarse hasta el 25 de abril del año natural en que deban surtir efecto.

En su virtud, y en uso de la habilitación conferida por el apartado i) del artículo 39 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia

La presente Orden Foral entrará **en vigor el día siguiente al de su publicación** en el «Boletín Oficial de Bizkaia», con efectos para el año 2024.

BOB **MODELO 289**
ORDEN FORAL 5/2024, de 11 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

Mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 632/2017, de 31 de marzo, se aprobó el modelo 289 relativo a la declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

La citada Orden Foral 632/2017 establece en sus anexos I y II las relaciones de países o jurisdicciones de los residentes fiscales sobre los que deben presentar las instituciones financieras dicho modelo 289

y de países o jurisdicciones que tienen la consideración de «Jurisdicción participante» a que se refiere el apartado D.4 de la sección VIII del anexo del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, respectivamente.

Ahora, mediante esta orden foral se añade en el contenido de los anexos I y II de la Orden Foral 632/2017 mencionada, a Túnez dado que con fecha 1 de diciembre de 2023 consta incluido en ambos listados.

La presente Orden Foral **entrará en vigor el día siguiente al de su publicación** en el «Boletín Oficial de Bizkaia.

GUIPUZKOA

Boletín 22-01-2024, Número 15

Gipuzkoako
Aldizkari
Ofiziala



Boletín
Oficial de
Gipuzkoa

CENSO DE REPRESENTACIÓN

[Orden Foral 11/2024](#), de 17 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 614/2021, de 15 de noviembre, por la que se regula el censo de representación en materia tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

La Orden Foral 614/2021, de 15 de noviembre, tiene por objeto regular el censo de representación en materia tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Esta regulación incluye, tanto el procedimiento de inscripción, como la gestión y funcionamiento del censo. La finalidad del mismo es acreditar la representación en las actuaciones en materia tributaria que se realizan en nombre de terceras personas y entidades ante el Departamento de Hacienda y Finanzas.

El capítulo VI contiene la regulación referida a la representación profesional. Esta modalidad específica de representación tributaria voluntaria, resulta ser la de mayor incidencia en la gestión tributaria.

La aplicación práctica de la normativa reguladora de este tipo de representación ha puesto de manifiesto la necesidad de modificar algunos aspectos relacionados con los efectos de la inscripción, con el objetivo de permitir la presentación de solicitudes puntuales haciendo uso de la representación 001-MP aprobada en la Orden Foral 286/2023, de 24 de junio.

La presente orden foral **entrará en vigor el día siguiente al de su publicación** en el BOLETÍN OFICIAL de Gipuzkoa.

Actualidad web AEAT

NOTA MODELO 233.

Nota sobre la declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados (modelo 233).



Fecha: 24/01/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Nota](#)

El objetivo de esta nota es informar y permitir la presentación de la declaración informativa de gastos en guarderías a aquellas "que no cuenten con la autorización de la autoridad educativa pero que sí dispongan de autorización para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros".

Para ello se informa que "pueden presentar" la declaración informativa en el ejercicio 2023 y que los datos de la autorización serán campos opcionales.

De este modo, en tanto no se modifica el artículo 69.9 del Reglamento de IRPF o la orden ministerial que aprueba el modelo, se obtendría la información normalizada de los potenciales beneficiarios del incremento de deducción por maternidad.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de enero de 2024, fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La expresión "guarderías o centros de educación infantil autorizados" contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad debe entenderse en el sentido de que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil no es la otorgada por la Administración educativa correspondiente, que tan solo será exigible a los centros de educación infantil, sino la que resulte precisa para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros".

Teniendo en cuenta el contenido y criterio de esta sentencia, en la que se determina que de acuerdo con lo previsto en el párrafo 1º del artículo 81.2 de la LIRPF, para las guarderías debe entenderse que la autorización requerida puede no ser la de la autoridad educativa correspondiente y que **sería suficiente con la autorización que sea exigible o precisa para la "apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros":**

Con el objetivo de facilitar la aplicación de la deducción en el modelo de IRPF de acuerdo con este criterio, **las guarderías que no cuenten con autorización de la autoridad educativa competente, pueden presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 69.9 del RIRPF (modelo 233).**

A estos efectos los campos relacionados con los datos de la autorización de la administración educativa competente, hasta ahora obligatorios, se convierten en opcionales.

De este modo todas las guarderías que cuenten con la autorización para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros, pueden presentar el modelo 233, informando de los potenciales beneficiarios de esta deducción.

Normas en tramitación

IRPF. Se publica, en la web de la AEAT para la audiencia e información pública, el proyecto de orden por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos.



Fecha: 22/01/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Proyecto](#) [MAIN](#) [ANEXO-RENTA](#) [ANEXO IP](#)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Declaración

Ejercicio 2023

Página 1

Modelo
D-100**Novedades IRPF:**

El plazo de presentación del borrador de declaración y de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su resultado, será el comprendido entre los **días 3 de abril y 1 de julio de 2024**, ambos inclusive.

- Obligados a declarar:

- Se modifica con efectos 1 de enero de 2023, el artículo 96.2 de la Ley 35/2006 para establecer la obligación de declarar para todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, **como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social** de los Trabajadores del Mar.
- las personas titulares del **ingreso mínimo vital** y las personas integrantes de la unidad de convivencia están obligadas a presentar anualmente declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- eleva el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimientos del trabajo a 15.000 euros anuales**, en los supuestos a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 96 de la Ley 35/2006.
- Para determinar el **importe de la devolución** que proceda realizar a estos contribuyentes no obligados a declarar, deben tenerse en cuenta, además de los pagos a cuenta efectuados, la deducción por maternidad y las deducciones por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo o por ascendiente separado legalmente con dos hijos o sin vínculo matrimonial que, en su caso, correspondan a cada uno de ellos.

- **Deducción por maternidad:**

☞ no supone modificación en el modelo pero lo destacamos por su importancia la modificación introducida en el artículo 81 de la Ley 35/2006 que **se amplían los beneficiarios de la deducción por maternidad** a todas aquellas mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o bien en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados. Asimismo, **destaca como novedad la supresión tanto del requisito de ejercer una actividad por cuenta propia o ajena por la que esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social** para tener derecho a la misma como de la limitación del importe de la deducción a las cotizaciones devengadas en el período impositivo.

Una vez determinada la misma, y en cuanto a la deducción por maternidad, cuando se tenga derecho al incremento por gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados o cuando el importe de los pagos anticipados de la deducción por maternidad percibidos sea inferior al de la deducción correspondiente, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En caso contrario, es decir, cuando el importe de los pagos anticipados percibidos sea superior al de la deducción por maternidad y no se tenga derecho al incremento, no es preciso que los contribuyentes no obligados a declarar procedan al suministro de información adicional al realizado en la solicitud del abono anticipado de esta deducción y, en su caso, en la comunicación de variaciones que afecten a dicho abono anticipado, puesto que la Administración tributaria, al disponer de los antecedentes precisos y de los datos necesarios, procederá a efectuar de oficio la regularización que, en cada caso, proceda.

- **Deducciones por familia numerosa, personas con discapacidad a cargo o por ascendiente con 2 hijos separado legalmente o sin vínculo matrimonial:**

☞ los contribuyentes no obligados a declarar que hayan percibido indebidamente el abono anticipado de las deducciones reguladas en el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto deberán regularizar su situación tributaria mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso, a través del modelo 122 para la regularización de la deducción por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo o por ascendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial.

Si el importe de los pagos anticipados de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo percibidos por un contribuyente no obligado a declarar fuese inferior al de la deducción correspondiente, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración por el IRPF.

☞ los descendientes, ascendientes o cónyuge con discapacidad que se relacionen en las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo **deberán disponer de número de identificación fiscal (NIF)**.

- **Actividades económicas:**

☞ se aumenta la reducción general sobre el **rendimiento neto de módulos del 5 al 10** por ciento para el período impositivo 2023, medida aplicable a todos los contribuyentes

que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva.

☞ **para las actividades agrícolas y ganaderas**, con la finalidad de compensar el incremento del coste de determinados insumos, el rendimiento neto previo **podrá minorarse en el 35 por 100** del precio de adquisición del gasóleo agrícola y en el 15 por ciento del precio de adquisición de los fertilizantes, en ambos casos, necesarios para el desarrollo de dichas actividades. Asimismo, también se van aplicar en el período impositivo 2023, los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica.

☞ los contribuyentes que desarrollen sus **actividades económicas en la isla de La Palma** podrán reducir su rendimiento neto de módulos en **un 20 por 100**, reducción que es de aplicación para el período impositivo 2023.

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales:**

☞ en el subapartado para declarar las derivadas de la transmisión de inmuebles y derechos reales sobre bienes inmuebles, **se desagrega, en el valor de transmisión**, el importe de la transmisión y los gastos derivados de la misma, **y en el caso del valor de adquisición**, el importe de la adquisición, los gastos asociados a la misma y en su caso, el importe de las amortizaciones practicadas, con la finalidad de que el contribuyente, en el justificante de presentación del modelo pueda visualizar dichos importes, y no únicamente el resultado de estas operaciones, como sucedía hasta ahora.

☞ También en este apartado de ganancias y pérdidas patrimoniales se rediseña el relativo al **“Régimen especial de fusiones, escisiones, canje de valores y aportaciones no dinerarias”**, incluyendo en el Anexo C.2 del Modelo el desglose de estas operaciones. Esta información será de utilidad para ofrecer datos fiscales en ejercicios posteriores y también permitirá que el contribuyente pueda visualizar en el justificante de presentación el importe de la ganancia patrimonial diferida en el caso de aplicación del régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- **Planes de pensiones:**

☞ las modificaciones efectuadas en el artículo 52.1 y en la disposición adicional decimosexta de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el artículo 62 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, que introducen un límite adicional al límite general de 1.500 euros para las aportaciones propias de trabajadores por cuenta propia o autónomos de 4.250 euros, manteniendo el de 8.500 euros para contribuciones y aportaciones para trabajadores por cuenta ajena pero vinculando la cuantía de estas últimas tanto a la respectiva contribución empresarial como a rendimientos íntegros del trabajo obtenidos por el trabajador, han implicado pequeños cambios en el apartado destinado a las “Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social” del modelo de declaración para su implementación.

- **Deducciones de la cuota íntegra:**

☞ nuevo **Régimen fiscal especial de las Illes Balears**, que incorpora con carácter temporal la deducción por dotaciones a la Reserva para inversiones en las Illes Balears y la Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears;

☞ **nuevos incentivos relativos a la adquisición de vehículos eléctricos** y puntos de recarga que se concretan en dos nuevas deducciones en la cuota íntegra, y

- ☞ **nueva deducción por contribuciones empresariales** a sistemas de previsión social empresarial.
- ☞ recordar que se **amplió un año más el ámbito temporal de aplicación de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética** de viviendas de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-ley 18/2022.

IS. Se publica, en la web de la AEAT para la audiencia e información pública, el Proyecto de Orden por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y por la que se modifican la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, y la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.



Fecha: 22/01/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Proyecto](#) [MAIN](#)

[Anexo I - Modelo 200](#) [Anexo II - Modelo 220](#) [Anexo III - Formulario sociedades](#) [Anexo IV - Bonificaciones](#) [Anexo V - RIC](#) y [Anexo VI - RIIB](#)

**Novedades IS:**

• Se aprueba un **nuevo supuesto de libertad de amortización** en inversiones que utilicen energías procedentes de fuentes renovables y sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, es decir, a partir del 20 de octubre de 2022 y entren en funcionamiento en 2023.

• Se aprueba para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español y que tengan la condición de **empresa emergente**, el **tipo del 15 por ciento** para el primer período impositivo en que, teniendo dicha condición, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan la condición citada.

• Se introduce un **tipo de gravamen reducido del 23 por ciento** para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior **sea inferior a 1 millón de euros**.

• Se establece una **amortización acelerada de determinados vehículos**, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.

• Con efectos para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028, aprueba un **Régimen fiscal especial de las Illes Balears** en reconocimiento del hecho específico y diferencial de su insularidad, que permite aplicar a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, una reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en las Illes Balears, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones que cumpla determinadas condiciones.

• Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, modifica el régimen especial de **la Zona Especial Canaria**, en adelante ZEC, dando nueva redacción al artículo 44 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, a efectos de determinar la parte de la base imponible de la entidad de la ZEC que se derive de las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC a la que le resulta de aplicación el tipo especial de gravamen.

• La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, **crea el Gravamen temporal energético y el Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito**, se configura como una prestación patrimonial de carácter público no tributario, **que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles** a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

• Se añade la disposición adicional 19ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con efecto para los períodos impositivos que se inicien en 2023, que indica que en relación con lo señalado en el primer inciso de la letra a) del apartado 1 del artículo 62 de la mencionada ley, la suma de bases se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta determinadas especialidades. Con efectos para los períodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por lo mencionado anteriormente, se integrará en la base imponible

del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo.

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, **incrementa el importe máximo de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas y extranjeras a 20 millones de euros** y para el caso de series audiovisuales, se especifica que la deducción se determina por episodio siendo el límite de 10 millones de euros por cada episodio producido. En el caso de la deducción por producciones cinematográficas extranjeras se elimina el límite establecido para determinar la base de la deducción a los gastos de personal creativo.
- La Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas, **actualiza la lista de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas** recogida en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.
- Las personas jurídicas o entidades **deberán comunicar** a la Administración Tributaria la identificación de los **titulares reales** de las mismas.
- Con efectos desde el 30 de junio de 2023, un **nuevo supuesto de amortización acelerada** relacionado con las inversiones en nuevas infraestructuras de **recarga de vehículos eléctricos**, afectas a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.

Consulta de la DGT

IAE/IVA/IRPF. Consulta que analiza la tributación de un contrato entre unos propietarios de terrenos rústicos y una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares.



Fecha: 28/11/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta de la DGT V3104-23 de 28/10/2023](#)



El consultante y otras dos personas más, son copropietarias de una finca rústica, habiendo suscrito un contrato con una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares. El contrato tiene una duración de 20 años, estipulándose un canon anual.

Se pregunta:

- Si tienen que tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas y presentar declaración censal (modelo 036).

En la consulta no se indica si las personas físicas titulares de las fincas se van a limitar a arrendar o ceder el uso de las fincas a la empresa fotovoltaica y que sea dicha empresa la que realice la explotación de la planta fotovoltaica de producción de energía eléctrica; o si son

las personas físicas las que, una vez instalada la planta de placas fotovoltaicas, van a realizar la explotación de la planta.

- **En el primero de los casos**, la actividad realizada será la de arrendamiento de inmuebles, que se clasifica en el grupo 862, "Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza rústica", de la sección primera de las Tarifas del IAE.

El grupo 862 tiene una cuota nacional de 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los bienes de naturaleza rústica a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De acuerdo con la nota 2ª de dicho grupo 862, los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero.

- **En el segundo de los casos**, la actividad realizada sería la de producción de energía eléctrica, que se clasifica en el epígrafe 151.4, "Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.", de la sección primera de las Tarifas. Este epígrafe tiene asignada una cuota municipal de 0,721215 euros por cada kw de potencia en generadores.

No obstante, en cualquiera de los casos, **a los titulares de las fincas, como personas físicas, les correspondería la exención en el IAE**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1.c) del TRLRHL.

En cuanto a **las obligaciones censales**, como las tres personas físicas objeto de la consulta están exentas del pago del IAE, deberán comunicar a la Administración tributaria, a través de

las correspondientes declaraciones censales, su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

- Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de cada copropietario.

En resumen, la adquisición proindiviso del inmueble por varias personas determina la constitución de una comunidad de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 392 del Código Civil. Sin embargo, **la condición de empresario o profesional la tendrá cada uno de los copropietarios sólo si el inmueble adquirido se explota de manera independiente y separada** por cada uno de los mismos, sin que exista una asunción conjunta del riesgo y ventura derivados de la citada explotación.

En el caso de que la asunción del riesgo y ventura sea **conjunta**, la condición de empresario recaerá en la comunidad de bienes.

A falta de otra información, de los breves hechos descritos en la consulta presentada, **parece deducirse que son los comuneros, que se dan de alta como empresarios a título individual, asumiendo el riesgo de la actividad individualmente** y no existiendo intención de explotar en común una actividad con asunción conjunta de riesgos, los que asumen la condición de sujeto pasivo de la actividad, sobre esta hipótesis se elabora esta contestación.

Por tanto, de acuerdo con los citados artículos 5, apartado uno, letra c) y 84, apartado tres, de la Ley 37/1992, serán sujetos pasivos de la actividad de cesión del derecho a instalar placas solares en una finca rústica de su propiedad, **cada uno de los tres copropietarios por separado, resultando procedente la repercusión del Impuesto de forma fraccionada e individual por los copropietarios.**

- Si es obligatoria la tributación conjunta o bien es posible la tributación individual en IRPF, según las cuotas de proindiviso de cada uno de los copropietarios.

Por tanto, a la hora de resolver esta consulta se van a contemplar esos dos posibles supuestos.

- Rentas que perciben los tres copropietarios por el arrendamiento o cese del uso de la finca a la empresa fotovoltaica

Partiendo de la hipótesis de que el mencionado arrendamiento **no constituye una actividad económica**, al no manifestarse la concurrencia del requisito establecido en el artículo 27.2 de LIRPF – consistente en que se cuente para el desarrollo de la actividad de arrendamiento con al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de dicha actividad–, **la calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de la finca constituyen rendimientos del capital inmobiliario.**

Los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes al arrendamiento de la finca rústica procederá imputarlos de acuerdo con la titularidad jurídica de la misma entre sus tres copropietarios, en proporción al porcentaje que cada uno de ellos tiene en la propiedad de dicha finca.

- Rentas percibidas en caso de explotación de la planta fotovoltaica por parte de los tres copropietarios, una vez instalada dicha planta en su finca rústica

En el caso planteado no se aclara si la explotación de la instalación de referencia se realiza por las personas físicas cotitulares de la finca o por un tercero que sea el que realice la ordenación por cuenta propia de los factores de producción con ese objeto.

A ese respecto debe tenerse en cuenta que la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial está sometida al régimen de autorización administrativa previa que tendrá carácter reglado (artículo 28.1 de la Ley 54/1997, de 27 noviembre, del Sector Eléctrico (BOE de

28 de noviembre), por lo que únicamente podrá ser desarrollada por las personas que cuenten con dicha autorización.

Por tanto, **en el caso de que alguno de los copropietarios fuera persona autorizada administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial**, los rendimientos obtenidos en desarrollo de dicha actividad, en su caso, **tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.**

En consecuencia, en el caso de que la explotación de la instalación se realizara por los cotitulares de la finca, al ser las personas autorizadas administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial, los rendimientos obtenidos en desarrollo de dicha actividad por aquéllos, tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.

IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES. BALANCE DE MASA. La DGT admite la validez de la certificación emitida por una entidad acreditada mediante el sistema de balance de masas (consistente en una contabilidad de entradas y salidas de masa en un proceso o de una parte de éste) para acreditar la condición de plástico reciclado, siempre que se especifique la cantidad, expresada en kilogramos de plástico reciclado



Fecha: 22/11/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta de la DGT V3042-23 de 22/10/2023](#)



La consultante es una entidad que realiza adquisiciones intracomunitarias de envases de plástico.

Algunos de estos envases están compuestos por material plástico reciclado **proveniente de reciclado químico** de dos tipos de productos, por un lado, residuos plásticos recogidos de un contenedor amarillo y, por otro lado, residuos provenientes de restos vegetales y otros residuos orgánicos.

La consultante solicita saber si la certificación emitida por la entidad certificadora es válida para justificar que se trata de plástico reciclado, **dado que ésta se realiza mediante el concepto "balance de masa".**

El "balance de masas" consiste en una contabilidad de entradas y salidas de masa en un proceso o de una parte de éste.

Pues bien, dicho sistema utilizado por una entidad certificadora que cumpla los postulados recogidos en el artículo 77 de la Ley, en donde se especifique la cantidad, expresada en kilogramos de plástico reciclado **será un sistema válido para acreditar dicha condición.**

No obstante lo anterior, cabe recordar que los apartados 2 y 3 del artículo 83 de la Ley señala lo siguiente:

"2. Constituirán infracciones tributarias:

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Página 16 de 48

(...) c) La falsa o incorrecta certificación por la entidad debidamente acreditada, de la cantidad de plástico reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

(...)

3. Las infracciones contenidas en el apartado 2 de este artículo serán graves y se sancionarán con arreglo a las siguientes normas:

(...) c) La establecida en la letra d) del apartado anterior, con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del beneficio fiscal indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros.

(...).".

IS. GASTOS FINANCIEROS. LÍMITES. La DGT analiza los dos límites (el general y el adicional) para la deducibilidad de los gastos financieros destinados a la adquisición de sociedades que se integran en el grupo fiscal.



Fecha: 13/11/2023

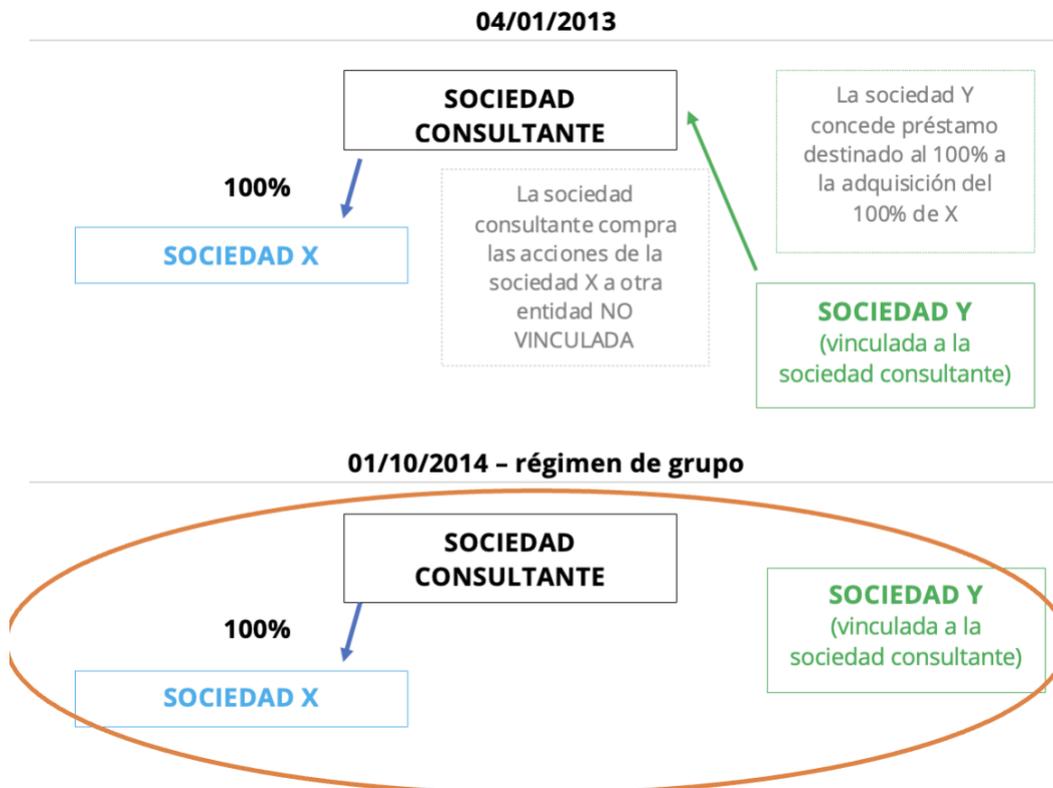
Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta de la DGT V2969-23 de 13/10/2023](#)

Se plantea el caso de la adquisición del 100% de las participaciones de una sociedad (X) por la sociedad consultante a través de un préstamo suscrito con empresa vinculada (Y).

Todas ellas pasan poco después a tributar en el régimen de consolidación fiscal.

El beneficio operativo del grupo fiscal es negativo (sin tener en cuenta el beneficio operativo de la propia entidad adquirida). En el grupo no hay otros gastos financieros distintos de los de dicha adquisición.



Se pregunta:

Si los intereses derivados del préstamo firmado por la entidad consultante pueden ser deducidos por el importe de un millón de euros o, por el contrario, si dicho importe no resulta de aplicación a la regla establecida en el artículo 67.b) de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, si teniendo en cuenta que el resultado operativo del Grupo consolidado sin tener en cuenta el propio resultado operativo de la entidad adquirida X, es negativo, los intereses devengados del préstamo destinado a su adquisición son deducibles hasta el límite de un millón de euros, o por el contrario no son deducibles.

La DGT:**Existen 2 límites:**

- El **general** del [art. 16.1 de la LIS](#) que establece que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del **30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio**. En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de **1 millón de euros**.
- El **adicional** del [art. 67.b de la LIS](#) que establece que los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del **30 por ciento del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente**, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición.

El límite establecido en el artículo 67.b) de la LIS es adicional y previo al previsto, con carácter general, en el apartado 1 del artículo 16 del mismo texto legal. Por tanto, **el límite previsto en el artículo 67.b) de la LIS debe aplicarse en primer lugar** y, una vez determinado el importe de los gastos financieros netos que resulten fiscalmente deducibles por aplicación de dicha regla especial, tales gastos deberán adicionarse a todos los demás gastos financieros netos que pudiera tener la entidad para proceder a la aplicación del límite general contenido en el apartado 1 del artículo 16 de la LIS. **Dicho, en otros términos, el límite previsto en el artículo 16.1 de la LIS es único para todos los gastos financieros netos del periodo, incluidos los gastos financieros netos previstos en el artículo 67.b) de la LIS, que cuentan con un límite adicional.**

Sin embargo, si, en un período impositivo, el beneficio operativo de la entidad consultante, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida X ni a la entidad X1, **no fuera positivo, el grupo fiscal no podrá deducir gasto financiero neto alguno**, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 67.b) de la LIS, **sin que en tal supuesto resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS y, por ende, sin que resulte de aplicación el millón de euros previsto en dicho precepto, tomando en consideración que, en el caso concreto planteado, no existen otros gastos financieros devengados, en el seno del grupo fiscal, distintos de los derivados del préstamo concedido por la sociedad Y a la entidad consultante.**

Resoluciones TEAC

LGT. INFRACCIONES Y SANCIONES. Facturas con datos falsos o falseados. Sanción al emisor de la factura, y al receptor que se la deduce. Alegación del principio “non bis in idem”. No hay duplicidad en la sanción.



Fecha: 28/11/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 28/11/2023](#)



Criterio:

En el caso de emisión de facturas con datos falsos o falseados, **cabe sancionar tanto al sujeto emisor de la factura como al receptor que se la deduce. No hay duplicidad en la sanción** pues se trata de dos infracciones distintas, cometidas por sujetos diferentes, basadas en hechos también distintos: uno es la emisión de facturas con datos falsos o falseados (Art. 201.3 LGT 58/2003) y otro el dejar de ingresar (Art. 191 LGT 58/2003) derivado de la no deducibilidad. No hay violación del principio “non bis in idem”.

IS. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Deducibilidad fiscal (art. 21.8 de la Ley 27/2014, Impuesto sobre Sociedades, LIS) de la pérdida producida por la amortización, vía figura de “resolución”, sin compensación económica, de las acciones que un socio tenía de una entidad financiera.



Fecha: 28/11/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 28/11/2023](#)

Criterio:

En aplicación del artículo 21.8 LIS, en el presente caso, es deducible fiscalmente la pérdida producida por la amortización, **vía figura de “resolución”, sin compensación económica**, de las acciones que el socio tenía de una entidad financiera.

La Inspección regularizó la pérdida declarada por el socio reclamante al considerar que se había producido una transmisión de acciones a la que le era de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 21 de la LIS y que, al no haber sido debida a causa de extinción de la entidad participada, no le era de aplicación lo estipulado en el apartado 8 de dicho precepto.

Este Tribunal no comparte el criterio inspector. Los términos clave para llegar a dicha conclusión son los de “Transmisión” y “Extinción”.

Transmisión.-

Este Tribunal considera que la amortización forzosa de las acciones que se produjo no puede considerarse como una “transmisión” de éstas por parte de los accionistas al emisor, a efectos de lo establecido en el artículo 21.6 de la LIS. Sino que lo que propiamente hubo fue una “amortización” de dichas acciones por parte del emisor, una “anulación” de sus propias acciones emitidas con la consiguiente extinción de la parte de capital que tales acciones representan.

Extinción.-

Aunque la verdadera extinción del emisor de las acciones amortizadas se produzca después de dicha amortización, este Tribunal entiende que se puede equiparar a una extinción del emisor ya que la “resolución” de una entidad bancaria no es sino un procedimiento administrativo especial de liquidación de entidades financieras de gran tamaño.

De no entenderlo así se haría de peor condición al socio de una entidad que se “resuelve” (por interés público) que al socio de una sociedad que, dada su no viabilidad, simplemente se “extingue”.

Reitera criterio de Resolución TEAC de 24 de noviembre de 2022 (RG 6459-2020)

Sentencia TS de interés

IRPF. El Tribunal Supremo extiende la deducción por maternidad en el IRPF a los gastos de custodia en guardería

Con esta sentencia unifica el criterio de los juzgados y tribunales y corrige la interpretación restrictiva de la deducción aplicada por la Administración



Fecha: 08/01/2024

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 08/01/2024, N° RESOLUCIÓN 7/2024](#)

[Sentencia del TS de 08/01/2024, N° RESOLUCIÓN 8/2024](#)



El Tribunal Supremo ha anulado la decisión de la Agencia Estatal de la Administración tributaria (AEAT), que denegó a una madre trabajadora el derecho al incremento de la deducción de maternidad hasta en mil euros adicionales en el IRPF, por los gastos de custodia en guardería de sus hijos menores de tres años.

El criterio de la Administración tributaria para rechazar la deducción por gastos en guardería es que tan solo son deducibles los gastos de custodia abonados a guarderías que cuenten, además de los permisos de funcionamiento propios de esta actividad, con una autorización como centro educativo otorgada por la Administración educativa competente. Este criterio, que se ha venido aplicando por la AEAT con carácter general

desde la introducción de esta deducción en la ley del IRPF en el año 2018, se basa en una interpretación del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que limita la obligación de emitir información fiscal para la deducción a los centros que cuenten con autorización de la administración educativa competente. Como las guarderías no disponen, por lo general, de este tipo de autorización para impartir educación infantil, no pueden emitir la información fiscal correspondiente, y la Administración tributaria no admite que los gastos abonados a las guarderías se computen para obtener la deducción fiscal.

El Tribunal Supremo considera que al aplicar este criterio, Hacienda impone un requisito no establecido en la ley del IRPF, que restringe las opciones de las madres trabajadoras para poder disfrutar de esta deducción, y concluye que los gastos de custodia serán deducibles, dentro de los límites legales, tanto si se abonan a guarderías como a centros de educación infantil ya que la ley “en modo alguno condiciona los requisitos del centro en que las madres trabajadoras decidan contratar los servicios de custodia” en el sentido pretendido por la AEAT. La sentencia advierte que, en todo caso, “las guarderías deberán estar debidamente autorizadas, al igual que los centros de educación infantil “para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores, incluida la asistencia, cuidado y alimentación, pero que no resulta exigible legalmente que las guarderías en que las contribuyentes haya contratado estos servicios de custodia dispongan de autorización como centro educativo infantil.

Con esta sentencia, y otra de la misma fecha en la que se rechaza un recurso de casación interpuesto por la Administración tributaria (recurso de casación 4995/2023), el Tribunal Supremo unifica el criterio de los juzgados y tribunales y corrige la interpretación restrictiva de la deducción aplicada por la Administración.

IVA. Los ayuntamientos tendrán que pagar el IVA de los contratos de arrendamiento de los terrenos municipales para aprovechamiento cinegético, al considerar los magistrados que la caza no puede ser considerada como una prestación de servicios agrícolas, que sí está exenta de abonar ese impuesto.



Fecha: 11/12/2023

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 11/12/2023](#)



El objeto de este recurso consiste en determinar si, a los efectos de aplicar la exención relativa a las operaciones de arrendamiento que tengan la consideración de servicios y a la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, **ha de entenderse que la exención alcanza a los arrendamientos de terrenos de naturaleza rústica**, cualquiera que fuese el aprovechamiento que de ellos se obtuviese, **incluido el cinegético o**, por el contrario, ha de considerarse que un eventual aprovechamiento económico (incluido el cinegético) **de ese terreno excluye la aplicación de la exención.**

La doctrina jurisprudencial que establece el TS es que, a los efectos de aplicar la exención relativa a las operaciones de arrendamientos que tengan la consideración de servicios y a la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, actualmente recogida en el art. 20.Uno.23º a) LIVA, **el arrendamiento del aprovechamiento cinegético en un terreno no está incluido en la referida exención.**

IS. Las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda deben cumplir los requisitos para que el arrendamiento se califique como actividad económica



Fecha: 18/10/2023

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TSJ de Madrid de 18/10/2023](#)



La Administración rechaza a la entidad inspeccionada la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas por no reunir los requisitos para su aplicación ya que la entidad **no desarrolla una auténtica actividad económica de arrendamiento de viviendas**, al no contar con una persona empleada con contrato laboral dedicada arrendamientos de inmuebles. **La entidad acredita que** tiene en alquiler 15 viviendas y que ha suscrito un contrato de gestión para el desarrollo de la actividad.

En el presente caso, como se argumenta por la Administración, **la demandante no prueba** que cumpliera el requisito establecido en el art. 5.1 citado consistente en tener una persona

empleada con contrato laboral y jornada completa para poder considerar que existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre el **contrato privado fechado el 1 de enero de 2015, de prestación de servicios profesionales de asesoramiento jurídico, fiscal, laboral y contable, con el socio que es titular del 60% de la sociedad**, hay que precisar en primer lugar que **no se trata de un contrato laboral**, como claramente se aprecia en dicho contrato aportado al expediente administrativo, **pero es que tampoco consta que fuera de jornada completa** en los términos requeridos por dicho precepto, ya que la retribución que se pacta consiste en el pago de honorarios por un importe anual de 2.120 euros más IVA, **importe anual que en modo alguno puede considerarse que corresponda a una jornada completa**, estando muy alejado del SMI. Por otro lado, debe señalarse que el art. 5.1 de la Ley 27/2014 no establece una presunción iuris tantum que pueda admitir una prueba diferente de la pretendida actividad económica de arrendamiento de inmuebles. Dicho precepto debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 12, apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria que establece:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

Y el art. 3.1 del Código Civil determina que *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."*

A los preceptos citados debe añadirse que el art. 14 de la Ley General Tributaria establece que *"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*

Por tanto, siendo absolutamente claros los requisitos que prescribe el art. 5.1 de la Ley 27/2014, se debe estar a sus propios términos, **sin que pueda extenderse el concepto de actividad económica más allá de los supuestos que establece, y que en el presente caso no se acredita por la recurrente su cumplimiento.**

De otro lado, la alegación de que se trate de 15 inmuebles en modo alguno determina el cumplimiento de los requisitos legales para ser considerada actividad económica, **pues la Ley no lo vincula a un número determinado de inmuebles.**

LGT. PROCEDIMIENTO DE CONTROL DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES, AUTOLIQUIDACIONES Y COMUNICACIONES DE DATOS.

La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, que haya caducado por el transcurso del plazo máximo previsto reglamentariamente, de tres meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de control y el archivo de las actuaciones.



Fecha: 21/12/2023

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 21/12/2023](#)

El **30 de junio de 2014** la Agencia Tributaria de Cataluña (que tiene encomendada la gestión del **Impuesto sobre Patrimonio**) notificó a doña Ángela **el inicio de un procedimiento de control de presentación de declaraciones** del artículo 153 RGAT, requiriéndole, conforme al apartado 2, para la presentación de la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2012.

Por tanto, se inició en dicha fecha -30 de junio de 2014- **un procedimiento de gestión autónomo** que permitía a la Administración obtener información con relevancia tributaria, fuera del procedimiento de comprobación limitada, a través de ese procedimiento de control previo.

Como ya expuso esta Sala, **para que esa información previamente obtenida** pueda proyectarse y utilizarse a todos los efectos en un procedimiento posterior, en este caso en uno de comprobación limitada, **la Administración está obligada a observar todas las garantías, requisitos y trámites en el procedimiento en el que obtuvo la información.**

En el curso de ese procedimiento de control, la obligada tributaria **contestó al requerimiento poniendo de manifiesto la exención del impuesto del patrimonio por actividad económica** con cita de los artículos 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto del Patrimonio, y 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No consta una resolución expresa que pusiera fin al procedimiento seguido en el plazo reglamentariamente establecido -tres meses conforme al artículo 156.3.d) RGAT-, así como de las posibilidades de su impugnación.

La alegación del Abogado del Estado atinente a que la presentación del escrito por la obligada tributaria el día 10 de julio de 2014 " *dio lugar a la terminación del procedimiento de control, de acuerdo con el artículo 153.6.b) RGI* ", *no puede ser admitida pues olvida que, si bien la letra b) del apartado 6 del precepto recoge como una de las formas de terminación del procedimiento de control " la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación"*, **exige que de dicha circunstancia se deje constancia expresa en diligencia, lo que no se llevó a cabo por la Administración dentro del plazo de tres meses de duración del procedimiento.** En efecto, de la terminación del procedimiento **se dejó constancia**, como exige el precepto, por diligencia de 12 de junio de 2015, en la que se recoge que al no haberse justificado la obligación se daba por concluido el procedimiento de control iniciado, **pero ello se llevó a cabo once meses**

después de la presentación de su escrito por la obligada tributaria y, **por tanto, una vez que ya se había producido la caducidad del procedimiento por transcurso del plazo de tres meses.**

No hubo tampoco declaración de caducidad del procedimiento y, pese a ello, la Administración el 23 de junio de 2015, once días después de haber extendido la diligencia referida, **comunicó a la obligada tributaria el inicio de un procedimiento de comprobación limitada**, al que incorporó la información obtenida del procedimiento de control caducado, acompañando propuesta de liquidación en la que figuran concretas referencias al borrador aportado, procedimiento que concluyó el 23 de octubre de 2015 con la notificación de la liquidación correspondiente.

Y si bien es cierto, como ha expuesto esta Sala, que el apartado 5 del artículo 104 del LGT recoge que *"las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario", no debemos olvidar que el propio precepto exige que "producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."*

De la misma forma, conviene recordar que la declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la Administración, según dispone el art. 103.2, párrafo primero LGT, **a menos que el interesado así lo solicite** (art. 103.2, párrafo segundo de la LGT), **o que la Administración pretenda** utilizar los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad (art. 104.5 último párrafo de la LGT), como ha ocurrido en el presente supuesto.

En consecuencia, no habiéndose declarado la caducidad del procedimiento de control, no puede reconocerse validez ni eficacia alguna a la información obtenida y que ha servido de base para iniciar mediante propuesta de liquidación el procedimiento de comprobación limitada.

Por tanto, el TS fija como doctrina jurisprudencial:

En un procedimiento de control de presentación de declaraciones, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, y están sujetas al plazo máximo de duración previsto para ese procedimiento.

La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, que haya caducado por el transcurso del plazo máximo previsto reglamentariamente, de tres meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de control y el archivo de las actuaciones.

Auto del TS de interés

IIVTNU. RECLAMACIÓN PLUSVALÍAS. El TS admite a trámite, con interés casacional para la formación de jurisprudencia, la cuestión de si las rectificaciones del IIVTNU solicitada entre el 26/10/2021 (fecha sentencia TC 182/2021) y antes del 25/11/2021 (fecha publicación en el BOE) tiene o no consideración de situación consolidada para ser consideradas susceptibles de ser revisadas.



Fecha: 10/01/2024

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Auto del TS de 10/01/2024](#)



De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si las autoliquidaciones practicadas por el contribuyente por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana **cuya rectificación se solicite después del 26 de octubre de 2021** (fecha en que se dictó la STC 182/2021) **pero antes del 25 de noviembre de 2021** (fecha de su publicación en el BOE) **tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas** con fundamento

exclusivo en la citada sentencia a través de la presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

El TS deberá pronunciarse.

Sentencia TC de interés

IS. El Pleno del TC por unanimidad declara inconstitucionales determinadas medidas en el impuesto sobre sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre

Esta Nota ya se puso en el boletín de 19/12/2024, ahora ofrecemos el enlace a la sentencia

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
Gabinete del Presidente
Oficina de Prensa

Fecha: 18/01/2024
Fuente: web del Poder Judicial
Enlace: [Nota informativa](#)
[SENTENCIA DEL TC de 18/01/2024](#)

El Pleno del Tribunal Constitucional, en una sentencia de la que ha sido ponente el magistrado César Tolosa Tribiño, ha estimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional respecto de varias modificaciones del impuesto sobre sociedades (IS) introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

El Tribunal considera que la aprobación de dichas medidas **por Real Decreto-ley ha vulnerado** el art. 86.1 CE, pues mediante dicho instrumento normativo no se puede “afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I”. En concreto, estima afectado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.

En particular, las modificaciones del IS enjuiciadas son:

- **la fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas;**
- **la introducción ex novo de un límite a aplicación de las deducciones por doble imposición; y**
- **la obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores. Las dos primeras medidas solo son aplicables a las grandes empresas, mientras que la tercera puede afectar a cualquier sujeto pasivo del IS.**

El Tribunal Constitucional recuerda su doctrina establecida, entre muchas otras, en la STC 182/1997, según la cual **el decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos** que inciden en la determinación de la carga tributaria, lo que debe valorarse en función del tributo concernido, los elementos a los que afecta la modificación y el alcance de esta.

A tal efecto, la sentencia verifica que el IS es un pilar básico del sistema tributario según afirmaron ya las SSTC 73/2017 y 78/2020; los elementos del IS a los que afecta la modificación son la base imponible y la cuota, que son parte esencial de la estructura del impuesto; y que los cambios introducidos, según reconoce el propio preámbulo del decreto-ley, son “de relevancia”, y así lo confirman las previsiones de impacto recaudatorio aportadas por el Gobierno, que adoptó esta norma para dar respuesta al problema de déficit.

La sentencia subraya la conexión existente entre los Reales Decretos-leyes 2/2016 y 3/2016, a la que se refiere el preámbulo cuando afirma que el segundo “completa” las medidas adoptadas en

el primero. El Real Decreto-ley 2/2016 ya fue enjuiciado y declarado inconstitucional, también por afectar al deber de contribuir, por la STC 78/2020 -igualmente por unanimidad-. En él se incrementaban los pagos a cuenta del IS de las grandes empresas, mientras que el decreto-ley enjuiciado ahora incide sobre la cuantificación definitiva del impuesto, ensanchando la base imponible y aumentando también directamente la cuota.

En suma, al igual que se apreció respecto del Real Decreto-ley 2/2016, se concluye que los preceptos cuestionados han tenido, en conjunto y aisladamente considerados, un impacto notable en elementos estructurales de una pieza fundamental del sistema tributario como es el IS, afectando a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo, por lo que deben declararse inconstitucionales y nulos.

Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la sentencia declara que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en ella aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha. Se limitan así sus efectos hacia el pasado, en los mismos términos que hizo el Tribunal en la STC 182/2021, sobre la plusvalía municipal.

Ha anunciado la formulación de un voto particular concurrente el magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla, quien comparte la fundamentación y el fallo de la sentencia, pero disiente de la decisión relativa a la modulación de los efectos de la nulidad de los preceptos legales declarados inconstitucionales. Aunque no tiene por qué ser absoluta la vinculación entre nulidad e inconstitucionalidad, no tiene por qué excepcionarse en relación las normas tributarias con la genérica y solitaria invocación de la seguridad jurídica.

El magistrado Juan Carlos Campo no ha participado en la deliberación de la sentencia por haberse abstenido.

Recuerda:

El [art. 3](#) del RD-ley 3/2026 aprobó modificaciones en la LIS, las más relevantes:

- **Añadió una DA 15ª** sobre los límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

- **Se modifica la DT 16ª** sobre la reversión automática por quintas partes de deterioros del valor de participaciones

- **Modificación de la DT 16ª sobre la compensación de BINS para grandes empresas**

Actualidad de la CE

INCUMPLIMIENTOS POR PARTE DE ESPAÑA

La Comisión envía una carta de emplazamiento a España por incumplimiento de transposición de directivas europeas, entre ellas, la Directiva que fija un tipo mínimo de imposición efectiva del 15%



Fecha: 25/01/2024

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Nota](#)

La CE avisa a España por no transponer la Directiva que fija un tipo mínimo de imposición efectiva del 15% para las empresas multinacionales activas en los Estados miembros de la UE

Tras el acuerdo global alcanzado por el Marco Inclusivo del G20/OCDE, la [Directiva \(UE\) 2022/2523](#) (la 'Directiva del Pilar 2'), en vigor **desde el 1 de enero de 2024**, introdujo un tipo mínimo de imposición efectiva del 15% para las empresas multinacionales activas en los Estados miembros de la UE. Esta importante Directiva aporta mayor equidad y estabilidad al panorama fiscal en la UE y a nivel mundial al limitar la carrera hacia abajo en las tasas impositivas corporativas y reducir el incentivo para que las empresas transfieran sus ganancias a jurisdicciones con bajos impuestos. **Nueve Estados miembros** (Estonia, Grecia, **España**, Chipre, Letonia, Lituania, Malta, Polonia y Portugal) **no han comunicado medidas nacionales** de transposición de la Directiva antes de la **fecha límite del 31 de diciembre de 2023**.

Recuerda que el Consejo de Ministros de 19/12/2023 aprobó el [Anteproyecto de Ley](#) por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

OBJETIVO:

- Dar cumplimiento a la obligación de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523.
- Adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado.
- Alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa.
- Poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición baja.
- Limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del Impuesto sobre Sociedades.

ENTRADA EN VIGOR Y VIGENCIA.

La norma, de acuerdo con la disposición final quinta, **entrará en vigor al día** siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» **y tendrá efectos** para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 31 de diciembre de 2023**, excepto las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 31 de diciembre de 2024**.

No obstante, **la regla de beneficios insuficientemente gravados** tendrá efectos para los períodos impositivos que se **inicien a partir del 31 de diciembre de 2023**, cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en un Estado miembro, con un número de entidades matrices últimas radicadas en su territorio no superior a doce, y hubiere optado por la aplicación diferida de las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 50 de la Directiva del Consejo (UE) 2022/2523 de 15 de diciembre. En tal supuesto, las entidades constitutivas radicadas en España estarán sujetas al importe del impuesto complementario

secundario, atribuido a territorio español, en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados, en los períodos impositivos **que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023**.

El Consejo de Ministros **ha aprobado en primera vuelta el Anteproyecto de Ley** que permite transponer íntegramente la Directiva europea relativa a la garantía de un nivel mínimo global de **imposición del 15% para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud**. Esta medida, **que ahora iniciará el trámite de información pública** y de órganos preceptivos, sigue las recomendaciones formuladas en el denominado Pilar 2 del programa BEPS (iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios) acordado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

El objetivo de este anteproyecto es adaptar al marco legal español los acuerdos de fiscalidad internacional alcanzados en los foros e instituciones globales como el G20, la OCDE o la UE, para luchar contra la planificación fiscal agresiva de las multinacionales.

Una política en la que el Gobierno de España ha sido pionero al establecer en 2022 un tipo mínimo efectivo de Sociedades para los grandes grupos empresariales. Con la transposición del Pilar 2 se completará y avanzará por ese camino en coordinación con más de un centenar de países.

Por tanto, el texto aprobado pretende establecer **un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales o los grupos domésticos, denominados grupos nacionales de gran magnitud, que tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 750 millones de euros**, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, en, al menos, dos de los últimos cuatro ejercicios inmediatamente anteriores.

De esta forma, la cifra coincide con la exigida a los grupos multinacionales para la presentación de la información país por país, que se introdujo en el ordenamiento jurídico español en 2015 y ya supuso un importante avance en cooperación fiscal internacional.

En cualquier caso, y siguiendo lo que establece la Directiva, la norma contempla la exclusión de diversos tipos de entidades en la aplicación de esta tributación mínima global. Es el caso, por ejemplo, de los denominados entes públicos, las organizaciones internacionales, las organizaciones sin ánimo de lucro o los fondos de pensiones, entre otras.

Impuesto complementario

La Directiva comunitaria recoge que los estados miembros podrán optar por aplicar **un impuesto complementario que grave a las multinacionales o grandes grupos nacionales** que radiquen en su territorio y que no alcancen una **tributación mínima del 15%**, en la jurisdicción de dicho estado miembro. España aplicará dicho impuesto complementario, que tiene tres configuraciones complementarias entre sí:

- **El impuesto complementario nacional.** Su finalidad principal es garantizar que las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicadas en territorio español, y que no alcancen una tributación mínima del 15% en España, **lleguen a ese tipo a través de este impuesto. Por el contrario, si la imposición del grupo ya fuera superior al 15% no le afectaría este impuesto complementario.**

- **Es importante destacar que el impuesto complementario nacional es compatible con el tipo mínimo del 15% que aprobó el Gobierno en su legislación interna y que entró en vigor en 2022.** La diferencia es que el tipo complementario nacional exige una tributación mínima del 15% sobre el resultado contable ajustado, que se calcula con los parámetros que marca la Directiva y es igual para todos los países. En cambio, el tipo mínimo en el Impuesto sobre Sociedades se determina sobre la base imponible.

- **Impuesto complementario primario.** En este caso, el impuesto se aplicará cuando la matriz de un grupo multinacional se sitúe en España y obtenga rentas de filiales situadas en el extranjero que aplican un tipo impositivo inferior al 15%. Cuando eso suceda, se activará el impuesto complementario.

- **Impuesto complementario secundario.** Actúa como un sistema de cierre y que se activa cuando algunas de las empresas del grupo multinacional hayan obtenido rentas en el exterior que no hayan sido gravadas al 15%. La diferencia entre el impuesto primario y el secundario es que este último no recae sobre la matriz, sino sobre filiales del grupo ubicadas en España.

Una vez aprobado el anteproyecto de ley en primera vuelta del Consejo de Ministros el texto comenzará el trámite de los órganos consultivos antes de ser ratificado de nuevo por el Gobierno para ser remitido al Parlamento.

Cuando este proceso concluya y la norma sea aprobada definitivamente, España contará con una fiscalidad más justa, moderna y alineada con la política tributaria internacional.

Monográfico

Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión (ERD)

Ámbito de aplicación (art 101 LIS)

¿Tiene consideración de entidad patrimonial e 2023?

Los incentivos fiscales de ERD no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el art 5.2. de la LIS:

- Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, a una actividad económica.
- El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.
- A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado.

ACTIVO		1T	2T	3T	4T	promedio
Bienes afectos a actividades económicas	[1]					
Bienes no afectos	[2]					
Deudores procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos o de valores no computables del propio ejercicio o de los 2 ejercicios anteriores	[3]					
Otros Deudores afectos a actividades económicas	[4]					
Valores no computables	[5]					
Otros valores	[6]					
Tesorería procedente de la transmisión de elementos patrimoniales afectos o de valores no computables del propio ejercicio o de los 2 ejercicios anteriores	[7]					

Tesorería afecta a la actividad económica	[8]					
Otra tesorería no afecta a la actividad económica	[9]					
Total Activo [1]+ [2]+ [3]+ [4]+ [5]+ [6]+ [7]+ [8]+ [9]	[10]					
Activo computable [1]+ [2]+ [4]+ [6]+ [8]+ [9]	[11]					
Activo afecto [1]+ [4]+ [8]	[12]					

Si el promedio de [12] es superior al 50% [11] NO se trata de una entidad patrimonial y, si se cumplen el resto de requisitos, podrá aplicar los incentivos de ERD.

Cálculo de la tesorería afecta a la actividad económica

[TEAC Resolución 00/02155/2012/00/00 de 12/03/2015](#), en relación con la reducción del artículo 20.2.c) de la LISD

No puede concluirse que todas las cuentas corrientes bancarias han de quedar excluidas de la posibilidad de considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica. A efectos de analizar la afectación de las cuentas corrientes, lo relevante es determinar si se trata de elementos patrimoniales realmente necesarios para el ejercicio de la actividad, es decir comprobar si el saldo y movimientos de las cuentas corrientes corresponden con las vicisitudes propias del ejercicio periódico de aquélla y si sirven para sus fines. La exclusión del dinerario por considerarse que no es un elemento afecto a la actividad empresarial, exigiría analizar la proporcionalidad entre el saldo medio existente en dicha cuenta bancaria con las necesidades de circulante, teniendo en cuenta el movimiento bancario de ingresos y pagos producido en un ejercicio. **Sólo en la medida que el saldo medio bancario supere las necesidades de circulante cabe hablar de la existencia de una tesorería ociosa o no necesaria para dicha actividad y por tanto, excluible a efectos del cálculo del beneficio fiscal.**

INFORMA 141201 Una sociedad, dedicada al arrendamiento de inmuebles sin personal y sin formar parte de un grupo, tiene su activo formado, mayoritariamente (más del 50%), por depósitos a plazo constituidos en ejercicios en los que desarrollaba la actividad económica de promoción inmobiliaria y en menor porcentaje por los inmuebles ahora arrendados. ¿Podrá aplicar el régimen de empresa de reducida dimensión?

El artículo 5.2 de la LIS establece que no se computarán el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o de valores no computables, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. Por tanto, **los activos financieros a corto plazo, acumulados por la entidad al materializar los excesos de tesorería de los beneficios no distribuidos del desarrollo ordinario de su actividad económica, no procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales ni de valores no computables, se considerarán como elementos afectos a la hora de determinar si la entidad tiene o no la consideración de entidad patrimonial.** Así entendemos, que **los depósitos al tratarse de activos financieros a corto plazo, acumulados por la entidad al materializar los excesos de tesorería de los beneficios no distribuidos, se considerarán como elementos afectos al desarrollo de una actividad económica para determinar si se trata de entidad patrimonial.**

¿Importe Neto de la cifra de negocios en 2022 < 10 millones de euros?

[Consulta número 2 BOICAC 126 – junio 2021](#)

Sobre los componentes de la cifra de negocios, en el caso de una empresa que se dedica a la fabricación y venta de calzado, y percibe ingresos de carácter periódico que provienen entre otras, de las siguientes actividades:

a) Arrendamiento de un almacén

b) Dividendos procedentes de:

- Una sociedad dependiente al 100% dedicada al sector del calzado

- Una sociedad anónima considerada como asociada, de la que posee el 30% y está dedicada a otro sector de actividad

c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada

No se trata de una sociedad holding (de tenencia de valores), por lo tanto, no forman parte de la cifra de negocios:

b) Dividendos procedentes de:

- Una sociedad dependiente al 100% dedicada al sector del calzado

- Una sociedad anónima considerada como asociada, de la que posee el 30% y está dedicada a otro sector de actividad

c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada

- Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.
- Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

[Consulta número 3 BOICAC 127 – septiembre 2021](#)

Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos

En lo relativo al cálculo de la elevación al íntegro anual, deberá realizarse la estimación oportuna que en general consistirá en una relación proporcional y directa entre la magnitud obtenida en el periodo de duración inferior al año y la magnitud anual deseada. No obstante, en la estimación se tendrá en cuenta la experiencia de facturación del sector concreto en los supuestos en que dicha facturación sea irregular a lo largo del ejercicio

- Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.
- Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[CV2577-23 de 26/09/2023](#)

De acuerdo con este precepto, en el caso de un grupo familiar que participe en el capital de otras entidades, para que el importe neto de la cifra de negocios se determine en el conjunto de dichas entidades, es preciso que todos y cada uno de los miembros que integran el referido grupo familiar participen en el capital de todas y cada una de esas entidades que determine la mayoría de los derechos de voto en todas ellas.

Si el Importe neto cifra negocios ejercicio 2022 > 10 millones €; Y, el Importe neto cifra negocios ejercicio 2021 y 2020 < 10 millones €

Aunque la entidad superara en 2022 el INCN de 10 millones de €, si en 2021 el INCN fue inferior, pudo aplicar en 2022 los incentivos de ERD. Si adicionalmente, en 2019 y 2020 el INCN < 10 millones de €, podrá aplicar los incentivos fiscales de ERD en 2023, 2024 y 2025.

2019	INCN < 10 millones €	ERD	
2020	INCN < 10 millones €	ERD	
2021	INCN < 10 millones €	ERD	
2022	INCN > 10 millones €	ERD	
2023	INCN > 10 millones €	NO ERD	Puede aplicar incentivos ERD
2024			Puede aplicar incentivos ERD
2025			Puede aplicar incentivos ERD

Quando se trate de una entidad resultante de una operación de restructuración empresarial de acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.

[CVV4798-16 de /11/2016](#)

	Sociedad A	Sociedad B	
2008	7,97 millones €	0,67 millones €	
2009	7,99 millones €	0,96 millones €	
2010	9,25 millones €	1,26 millones €	
2011	9,14 millones €	1,41 millones €	
2012	Pasan a ser grupo Cifra conjunta > 10 millones €		No puede aplicar régimen ERD que la cifra conjunta de 2011 y 2012 > 10 millones €

Incentivos fiscales

Libertad de amortización (art 102 LIS)

Elementos **NUEVOS** del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Incremento de plantilla total durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo respecto de los 12 meses anteriores

Compromiso de mantenimiento 24 meses adicionales.

[CV2577-23 de 26/09/2023](#)

Para poder disfrutar de la libertad de amortización establecida en el artículo 102 de la LIS, se exige que los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias estén afectos a la actividad económica desarrollada por el consultante y que sean puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS.

La entidad consultante, ha tenido la consideración de entidad de reducida dimensión en los ejercicios 2019, 2020 y 2021, puesto que las **cifras de negocios en los ejercicios 2018, 2019 y 2020, fueron, respectivamente, inferiores a 10 millones de euros.** Si bien es cierto que **en el ejercicio 2021 la consultante alcanzó la cifra de 10 millones de euros,** en virtud del apartado 4 del artículo 101 de la LIS la entidad **podrá seguir aplicando los incentivos fiscales**

recogidos en el Capítulo XI del Título VII de la LIS **durante los ejercicios 2022, 2023 y 2024, en la medida en que cumpla las condiciones para ser considerada como de reducida dimensión tanto en el ejercicio 2021 como en los 2 períodos impositivos anteriores (2020 y 2019).**

INCN					
2018	< 10 millones €				
2019	< 10 millones €				
2020	< 10 millones €				
2021	> 10 millones €				
2022	NO ERD	Adquiere un terreno y edifica un almacén. Puesta en funcionamiento en 2022		Puede aplicar incentivos ERD: libertad de amortización	Incremento de plantilla respecto 2021 en 2022 y 2023
2023					
2024					Mantenimiento adicional en 2024 y 2025
2025					

TEAC Resolución 00/01524/2017/00/00 de 14/02/2019

(...) los sujetos pasivos que reúnan los requisitos necesarios para ello tienen derecho a disfrutar del beneficio fiscal de **“la libertad de amortización”**, que es de aplicación optativa o voluntaria; **y, si deciden acogerse** al mismo en una (s) determinada (s) cuantía (s), y así lo hacen en una declaración-autoliquidación, **al hacerlo estarán ejercitando una opción, con las consecuencias que para tal proceder contempla el art. 119.3** de la Ley 58/2003 General Tributaria, de que esa opción no podrán rectificarla con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración; **y lo mismo ocurrirá si** declaran y en la declaración que presenten **deciden no acogerse** al mismo, que esa opción -de no acogerse- no podrán rectificarla con posterioridad salvo que lo hagan en el período reglamentario de declaración.

Aunque, eso sí, **si un sujeto pasivo decide en un ejercicio no acoger a “la libertad de amortización” determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio; pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos.**

Amortización de los elementos NUEVOS del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (art 103 LIS)

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Tipo de elemento	Coficiente máximo	lineal	Periodo de años máximo
Obra civil			
Obra civil general	2%		100
Pavimentos	6%		34
Infraestructuras y obras mineras	7%		30
Centrales			
Centrales hidráulicas	2%		100
Centrales nucleares	3%		60
Centrales de carbón	4%		50
Centrales renovables	7%		30
Otras centrales	5%		40
Edificios			
Edificios industriales	3%		68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%		50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%		30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%		100
Instalaciones			
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%		40
Cables	7%		30
Resto instalaciones	10%		20
Maquinaria			
Equipos médicos y asimilados	15%		14
Elementos de transporte			
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%		25
Buques, aeronaves	10%		20
Elementos de transporte interno	10%		20
Elementos de transporte externo	16%		14
Autocamiones	20%		10
Mobiliario y enseres			
Mobiliario	10%		20
Lencería	25%		8
Cristalería	50%		4
Útiles y herramientas	25%		8
Moldes, matrices y modelos	33%		6
Otros enseres	15%		14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas			

Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

Los elementos del inmovilizado intangible calificados ahora mercantilmente como activos de vida útil definida, a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de la LIS, cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el caso del fondo de comercio, podrán deducirse en un 150 % del importe que resulte deducible de aplicar para ellos lo establecido en el citado apartado 2 del artículo 12 de la LIS

Contratos de arrendamiento financiero (art 106 LIS)

Si el contrato tiene por objeto bienes amortizables, será deducible por el arrendatario, en el período impositivo en el que tenga la consideración de empresa de reducida dimensión, la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas en el ejercicio correspondiente a la recuperación del coste del bien, con el límite del resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (art 104 LIS)

La cuantía de la dotación no puede sobrepasar el 1% del saldo de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

Reserva de nivelación de bases imponible (art 105 LIS)

Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de la LIS en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la misma, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe.

¿Una entidad de nueva creación que tributa al tipo de gravamen reducido previsto en el artículo 29.1 de la LIS (Ley del Impuesto sobre Sociedades) puede aplicar el incentivo regulado en el artículo 105 de la LIS para las entidades de reducida dimensión, esto es la reserva de nivelación?

En este sentido, el artículo 29.1 de la LIS establece en su párrafo primero que el tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento. Y en el párrafo segundo señala que, no obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento.

En consecuencia, **en la medida en que la entidad no ha tributado al tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la LIS, sino al tipo de gravamen del 15 por ciento que se encuentra regulado en el segundo párrafo y siguientes de dicho apartado, no podrá reducir su base imponible en los términos establecidos en el artículo 105 de la LIS.**

Consultas BOICAC

BOICAC N° 136/2023 Consulta 5.

Sobre el cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de determinar si una sociedad está incurso en causa de disolución.



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del ICAC

Enlace: [BOICAC 136/Diciembre2023-5](#)

Una sociedad, que **no tenía pérdidas en los ejercicios 2020 y 2021**, presenta en el ejercicio 2022 un patrimonio neto por debajo de la mitad del capital social como consecuencia de la absorción, en el mismo año 2022, de dos sociedades del grupo que en 2020 y 2021 se encontraban ya en causa de disolución.

La consultante pregunta **si para el ejercicio 2022**, de acuerdo con la normativa de aplicación, la sociedad debería excluir del cómputo del test de balance regulado en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas; o si al producirse la fusión en 2022 estas pérdidas de las absorbidas computan para la sociedad (absorbente) como pérdidas del 2022, sin que sea posible excluirlas del citado cálculo.

El Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, ha modificado con su artículo 65 la redacción del apartado 1 del artículo 13 de la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, con el siguiente literal:

“1. A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024.

Si, excluidas las pérdidas de los años 2020 y 2021 en los términos señalados en el apartado anterior, en el resultado del ejercicio 2022, 2023 o 2024 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 de la citada Ley, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente.”

La normativa aplicable en cuentas individuales a las operaciones de fusión en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, está contenida en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21ª.2 del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

El método del coste precedente que se regula en la NRV 21ª.2 del PGC se apoya en la idea de la sucesión contable de los valores de los elementos patrimoniales desde la perspectiva de la unidad económica que constituye el grupo de sociedades.

Considerando esta circunstancia y la sucesión universal inherente a los acuerdos de fusión, **se entiende acorde a la finalidad de la normativa mencionada que la sociedad absorbente**

excluya del referido cómputo en el ejercicio 2022 las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas.

BOICAC N° 136/2023 Consulta 2.

Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del ICAC

Enlace: [BOICAC 136/Diciembre2023-2](#)

La consulta versa sobre el contenido que debe incluirse en la **nota 13.2.2 del modelo de memoria** del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, tras la modificación introducida por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero. Esa indicación de la memoria, en relación con los saldos del contrato, estipula que:

"2. Saldos del contrato

La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance. En particular, se desglosarán las contrapartidas contabilizadas por el reconocimiento de ingresos distintas a un derecho de cobro o efectivo".

En concreto, a la vista de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos), el consultante pregunta:

- ☞ Qué debe entender por activo y pasivo del contrato, y en qué medida podrían aplicarse las definiciones incluidas en el Apéndice A de la NIIF-UE 15 al no existir, aparentemente, en el PGC una definición específica.
- ☞ Si las cuentas a cobrar a clientes, entendidas como derechos incondicionales de cobro, no tienen la consideración de activo del contrato.
- ☞ Si tienen la consideración de activo del contrato los siguientes activos:
 - El derecho a la contraprestación de una entidad surgido de la transferencia de bienes o servicios al cliente cuando la entidad no dispone de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada;
 - El derecho a la devolución de los productos vendidos surgidos en las ventas con derecho de devolución; Los costes incrementales de la obtención de un contrato;
 - los costes derivados del cumplimiento de un contrato; Las "instalaciones generales y específicas" y los "gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras" contemplados en las Normas particulares establecidas para empresas constructoras en la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, que cumplan los requisitos para considerarlos activo;
 - El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes que tengan la consideración de menor precio de la transacción y que al cierre del ejercicio estén pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias;
- ☞ Si tienen la consideración de pasivo del contrato el pasivo registrado por la entidad por las cantidades recibidas del cliente o por las que tenga un derecho incondicional a recibir (esto es, anticipos de clientes) antes de que la entidad transfiera el bien o servicio al cliente.
- ☞ En particular, se plantea si tienen la consideración de pasivo del contrato los siguientes conceptos:
 - El pasivo por reembolso (provisión) registrado en las ventas con derecho de devolución;

- La provisión (pasivo por reembolso) derivado de otras contraprestaciones variables diferentes a la derivada de ventas con derecho de devolución (descuentos, penalizaciones previstas en contrato, etc.);
- Los pagos iniciales no reembolsables realizados por clientes que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio.

✎ Por último, en relación con la Nota 13.2.2 que indica: "La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance", se solicita aclaración sobre las circunstancias que permitirían no informar en la memoria de dichos saldos y si sería posible crear epígrafes específicos en el balance con el fin de evitar dar desgloses en memoria y presentarlos por separado.

A continuación, **se procede a responder a las preguntas formuladas.**

Respecto a la definición de activo y pasivo del contrato y en qué medida podrían aplicarse las definiciones incluidas en el Apéndice A de la NIIF-UE 15 al no existir en el PGC una definición específica, se recuerda lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 3. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) en el sentido de que: "En el caso de ausencia de una norma o interpretación dentro del conjunto de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en materia de consolidación, los administradores deberán utilizar su juicio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual previsto en el Plan General de Contabilidad. A tal efecto, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante, incluidas las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea."

Las definiciones de activos y pasivos del contrato incluidas en el apéndice A de la NIIF-UE 15 son las siguientes:

"Activo por contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, la ejecución futura de la entidad).

Pasivo por contrato: La obligación de una entidad de transferir a un cliente bienes o servicios por los cuales ha recibido del cliente una contraprestación (o el importe es exigible al cliente)."

Estas definiciones no se consideran contrarias a la regulación contenida en el PGC y la RICAC de ingresos por lo que pueden traerse a colación para interpretar los conceptos a los que alude el consultante.

Por otro lado, la RICAC de ingresos, en su artículo 33. Criterios de presentación en el balance da respuesta a gran parte de las preguntas planteadas, estableciendo lo siguiente:

"1. Los derechos incondicionales a recibir la contraprestación se mostrarán como una cuenta a cobrar (activo financiero) en el epígrafe B.III. «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar» del activo corriente del balance, si el vencimiento es inferior al ciclo normal de la explotación. Adicionalmente, si su vencimiento es superior al año, la partida del epígrafe B.III del activo corriente del balance se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento de las cuentas a cobrar fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

2. Si la empresa transfiere el control de los bienes o servicios al cliente reconocerá su derecho a la contraprestación como un activo que se presentará en el balance siguiendo el criterio establecido en el apartado anterior, aunque no disponga en esa fecha de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada. La empresa informará de estos derechos de forma separada en la memoria de las cuentas anuales.

3. Si el cliente paga la contraprestación, o la entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que transfiera el producto al cliente, la empresa presentará en el balance un pasivo del contrato cuando el pago se haya realizado o sea exigible (lo que ocurra primero), y en este último caso el correspondiente derecho de cobro.

El pasivo se presentará en la partida 7 del epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo corriente del modelo normal de balance en el caso de que se prevea su cancelación en el corto plazo, o en el epígrafe C.V.

«Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del modelo abreviado de balance. Si la cancelación está prevista en el largo plazo, el pasivo se presentará en el epígrafe B.V. «Periodificaciones a largo plazo» del pasivo no corriente.

4. El derecho a la devolución de los productos vendidos se reconocerá como una existencia comercial o de productos terminados, según proceda, y el importe que se espere reintegrar como una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24. La provisión se mostrará, con carácter general, dentro del epígrafe C.II. «Provisiones a corto plazo» del pasivo corriente del balance, y el derecho a la devolución de los productos vendidos en la partida 1. «Comerciales» o 4. «Productos terminados», según proceda del epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo abreviado de balance.

5. Los costes incrementales de adquirir un contrato que deban contabilizarse como un gasto periodificable se presentarán en el epígrafe B.VI. «Periodificaciones a corto plazo» del activo corriente del balance o en el epígrafe A.VII. «Deudores comerciales no corrientes», dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.”

Por tanto, teniendo en cuenta lo indicado, **se pueden hacer las siguientes consideraciones en cuanto a las cuestiones concretas planteadas por el consultante:**

Del literal del artículo 33 de la RICAC de ingresos, se desprende que la empresa debe reconocer como **un activo del contrato el derecho a la contraprestación por haber transferido el control de los bienes o servicios al cliente, si bien no es un derecho incondicional.**

En cuanto a la presentación, reflejará un activo del contrato siguiendo el criterio establecido en el apartado 1 del artículo 33 y teniendo en cuenta lo dispuesto en la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) 5.ª Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo del PGC:

“(…) 4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes. 5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado. 6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, o letras en la cuenta de pérdidas y ganancias y estado de flujos de efectivo, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad. (…)”

La empresa podrá crear **nuevas partidas o bien subdividir las existentes** dentro del epígrafe B.III del activo corriente del balance, o, en su caso del epígrafe A.VII del activo no corriente para diferenciar el activo que surge por el derecho incondicional a la contraprestación (cuenta a cobrar) del activo que surge cuando no tiene dicho derecho incondicional. No obstante, independientemente de la opción elegida, este concepto deberá desglosarse de forma expresa en la memoria en cumplimiento del último inciso de la nota 13.2.2 que se ha reproducido más arriba.

El derecho a la devolución de los productos vendidos contemplando en el artículo 24 de la RICAC de ingresos se registrará en la partida 1. “Comerciales” o 4. “Productos terminados” del epígrafe B.II “Existencias” del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. “Existencias” del activo corriente del modelo abreviado de balance, pudiendo desglosar dichas partidas para diferenciar dichos productos del resto de las existencias.

Los costes incrementales de obtención de un contrato previstos en el artículo 21 de la RICAC se califican **como gasto periodificable si la empresa espera recuperar ese importe** a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato, que se imputarán de forma sistemática en la partida “Otros gastos de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias”.

En cuando a **los costes de cumplimiento de un contrato** previstos en el artículo 22 de la RICAC de ingresos **se califican como existencias si constituyen un factor de producción ligado al ciclo** de explotación de la empresa, en caso contrario se tratan como inmovilizado intangible.

Las instalaciones generales y específicas y los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras, previstas en la Norma Decimotercera de la Resolución de 14 de abril de 2015, del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción se califican como existencias, y en caso de que se relacionen directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la

empresa puede identificar de forma específica se pueden considerar como costes derivados del cumplimiento de un contrato.

El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes, de acuerdo con el artículo 12 de la RICAC de ingresos, se considerará como una reducción del precio de la transacción, a menos que sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiera a la empresa.

El pasivo por las cantidades que la empresa reciba del cliente, o por las que tenga un derecho incondicional a la contraprestación a las que se refiere el artículo 33.3 de la RICAC de ingresos es un pasivo del contrato que se presentará en el balance en la partida que prevé dicho artículo, pudiendo ser objeto de desglose, en cuyo caso no se desglosará en memoria.

El pasivo por reembolso en el caso de ventas con derecho a devolución, previsto en el artículo 24 de la RICAC, se mostrará en el epígrafe C.II "Provisiones a corto plazo" del pasivo corriente del balance. Este mismo criterio se aplicará a la provisión constituida de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.4 de la RICAC.

Los pagos iniciales no reembolsables que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio previsto en el artículo 28.5 de la RICAC de ingresos, pueden considerarse pasivo del contrato.

Finalmente, **indicar que en caso de que no se presenten por separado en el balance las cuentas por cobrar, los activos y pasivos del contrato, haciendo uso de la facultad prevista en la NECA 5ª del PGC anteriormente mencionada, se deberán desglosar en memoria.**

BOICAC N° 136/2023 Consulta 3.

Sobre el tratamiento contable otorgado a un contrato de compraventa por tramos.



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del ICAC

Enlace: [BOICAC 136/Diciembre2023-3](#)

La sociedad "A" (una sociedad de responsabilidad limitada), titular del 50% del capital de "B" (que tiene la misma forma jurídica), otorgó en julio de 2019 un contrato de compraventa de sus acciones con la propia entidad "B", quien adquiere en régimen de autocartera la totalidad de sus participaciones.

En el contrato se pactó que la consumación de la compraventa y, en consecuencia, la transmisión de la propiedad de esas participaciones se produciría en un total de 9 tramos con ocasión del cobro del precio de cada tramo. El primer tramo se consumó el mismo día de la compraventa, en julio de 2019 y el último está previsto en diciembre de 2027. El precio de cada una de las ocho consumaciones restantes quedó aplazado en su totalidad, según los importes y vencimientos indicados en el contrato.

En el referido contrato de compraventa se manifiesta que el mismo es el resultado de la situación de conflicto societario permanente que mantenían los dos socios titulares del 50 por ciento cada uno del capital de "B", lo que puso de manifiesto la imposibilidad de mantenimiento de una situación de control conjunto del Grupo "B" por parte de los socios. Por esta situación convinieron en resolver el conflicto mediante la venta de las participaciones que ostentaba "A" en "B" a favor de ésta, quien las adquirió en régimen de autocartera para su posterior amortización; adquisición pendiente de consumación en los tramos siguientes al primero.

El motivo fundamental por el que se utilizó esta fórmula de transmisión por paquetes fue la ausencia de garantías que podía otorgar la sociedad "B".

Según el escrito de la consulta, **en cada uno de esos pagos se transmite la propiedad de un número determinado de participaciones. Si bien, se describe:**

- Que la vendedora ha cedido a la compradora los derechos económicos y políticos de las participaciones pendientes de transmisión, es decir, pendientes de pago. El consultante señala que esa cesión no incluye ni el derecho de adquisición preferente ni el derecho de información semestral de la compañía y de su consolidado.
- Que, en el caso de venta de participaciones de "B" a un tercero, sea directa o indirectamente, o de cualquiera de sus filiales o activos esenciales de la compañía o de sus filiales en un plazo de 3 años contados a partir de julio de 2019, "A" tiene derecho a un precio mejorado consistente en un importe equivalente entre la diferencia entre el precio pactado en la compraventa y el precio que resulte de la venta al tercero, siempre que la mejora en el precio fuese positiva. En el supuesto de que se produzca la transmisión entre la fecha de compraventa y la del último tramo, se producirá el vencimiento anticipado de las consumaciones pendientes por el precio fijado en la venta al tercero, siempre que sea superior a los pagos aplazados pactados.
- En caso de incumplimiento por parte de "B" de cualquiera de los plazos de consumación previstos o del pago del precio mejorado, la cesión de derechos de las participaciones pendientes de pago quedará sin efecto y la vendedora recuperará automáticamente todos los derechos políticos y económicos cedidos de las participaciones que ostente a ese momento. Adicionalmente entraría en vigor un pacto de socios firmado entre las partes, donde, entre otros acuerdos, se estipula que habrá un régimen de mayorías reforzadas para la toma de acuerdos y se activará un derecho a un dividendo mínimo del 25% sobre el beneficio consolidado.
- A efectos de garantizar el pago del precio de las consumaciones aplazadas, el otro socio de "B" prestó fianza solidaria a "A", y tanto el otro socio como "B" se comprometieron a garantizar la solvencia de la compañía y de sus filiales, obligándose a no distribuir dividendos superiores al 25% del resultado anual consolidado.

El contrato de compraventa incluye un precio determinado y fijo sin interés por el aplazamiento en el pago salvo en caso de demora respecto de los plazos de vencimiento previstos. En este supuesto, "B" debe satisfacer el interés de demora fijado anualmente en la Ley de Presupuestos; en caso de que "B" decida anticipar alguna consumación, el precio del tramo anticipado se reducirá en un importe equivalente al 0,6 por ciento anual por los días de anticipación.

La consultante informa que, como resultado del contrato, la sociedad "A" ha registrado la venta de cada paquete de participaciones en la respectiva fecha de consumación de la compraventa, contabilizando por diferencia entre el precio percibido y el valor contable de las participaciones transmitidas un resultado contable. Esto es, la consultante opina que no estamos ante una compraventa con pago aplazado, y por tanto no cabe entender que parte de la renta se corresponda con un interés implícito.

Por otro lado, el registro de "B" ha sido asimétrico, porque ha contabilizado en el mismo ejercicio 2019 la adquisición de las participaciones propias, diferenciando las adquiridas, por haberse consumado el tramo, frente a las demás, que se registran como un compromiso de compra futuro.

Ese tratamiento se apoya en entender que la vendedora sigue participando de forma significativa en los riesgos y beneficios del activo vendido (acciones "B"), y que, además, a la fecha del contrato, existe un elevado riesgo financiero en el cobro de los plazos pactados. Por tanto, realiza las siguientes anotaciones contables:

- a) Teniendo en cuenta lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 8ª. Activos financieros del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES), se entiende que no se dan las condiciones para dar de baja el activo financiero (acciones de "B") y por ello el reconocimiento del ingreso se difiere hasta cada vencimiento, por la diferencia entre el precio percibido y el valor contable del número de participaciones transmitidas, debido a que en cada vencimiento se produce la cesión de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.
- b) Teniendo en cuenta tanto la definición de activos del Marco Conceptual del PGC de PYMES y la consulta 5 del BOICAC número 77, de marzo de 2009, por la cual un derecho de crédito se reconocerá siempre que no existan dudas que dicho reembolso será percibido, no se reconoce ningún activo financiero por el crédito correspondiente a los importes pendientes de cobro del precio de venta, debido a que se considera que esta operación es de elevado riesgo financiero en el cobro, con dudas razonables en el inicio de la operación de que se producirá el cobro de dichos plazos.

Después de esta descripción, se pregunta si el citado tratamiento contable se considera correcto o si por el contrario la baja de la totalidad de las participaciones se debió contabilizar en la fecha en que se acordó la compraventa lo que a su vez hubiera exigido reconocer un crédito por su valor actual neto, de forma que cada año procedería actualizar ese crédito con el registro del ingreso financiero por el interés implícito devengado.

Del escrito de la consulta se deduce que la sociedad "A" aplica el PGC de PYMES. El criterio para determinar cuándo procede contabilizar la baja de un activo financiero en aplicación de este marco de información se regula en el apartado 4. Baja de activos financieros de la NRV 8ª. Activos financieros, como sigue:

"4. Baja de activos financieros

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren los derechos derivados del mismo o se haya cedido su titularidad, siempre y cuando el cedente se haya desprendido de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo (tal como las ventas en firme de activos o las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable).

En las operaciones de cesión en las que de acuerdo con lo anterior no proceda dar de baja el activo financiero (como es el caso del descuento de efectos, del "factoring con recurso", de las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés, de las cesiones de activos en las que la empresa cedente retiene el riesgo de crédito o la obligación de pagar intereses hasta que se cobre el principal al deudor), se registrará adicionalmente el pasivo financiero derivado de los importes recibidos."

A la vista de lo anterior, **el adecuado tratamiento contable de los hechos que se describen en la consulta requiere como paso previo determinar si la sociedad "A" y la sociedad "B" han acordado la transferencia de los riesgos y beneficios sobre la totalidad de las participaciones en el momento inicial o si por el contrario dicha transferencia se produce por tramos, de manera sucesiva, a medida que se ejecuta el compromiso irrevocable de venta con el pago de cada tramo en cada una de las fechas acordadas.**

En el primer escenario se estaría asumiendo que el acuerdo firmado es un contrato de compra y venta de las participaciones cuya ejecución se produce en el momento inicial, en el que la sociedad "A" recibe como contraprestación un precio fijo más un precio contingente para el hipotético caso de que la sociedad "B" transmitiese en un plazo de tres años las participaciones -o determinados activos- a un tercero por un importe superior. Además, sería preciso tener en cuenta que la sociedad "A" retiene el derecho de adquisición preferente de las participaciones no enajenadas.

En el segundo escenario, el acuerdo firmado englobaría un contrato de compra y venta del primer tramo -pagado- y un compromiso de compra y venta de cada uno de los tramos no ejecutados -pendientes de pago-.

Pues bien, sin perjuicio de que pronunciarse sobre el fondo de la cuestión planteada corresponde en última instancia a los administradores de las sociedades que intervienen en la operación, a la vista de todos los antecedentes y circunstancias, desde una perspectiva general, cabe realizar las siguientes consideraciones:

1ª. La adquisición derivativa de participaciones propias por una sociedad de responsabilidad limitada está sujeta a lo previsto en los artículos 140 y siguientes del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. **Las observaciones que se formulan a continuación se realizan a efectos exclusivamente contables, con independencia por lo tanto de ese régimen jurídico y, en particular, de los requisitos exigidos por la normativa mercantil para poder concluir que la sociedad "B" ha adquirido sus propias participaciones.**

2ª. La consultante sostiene que la consumación de la venta de cada tramo se produce con el cobro del precio de cada lote. Sin embargo, al mismo tiempo indica que en el momento de la firma del acuerdo se ceden a la sociedad "B" los derechos económicos y políticos de todas las participaciones, salvo el derecho de adquisición preferente.

La cesión se realiza a cambio de un precio fijo más un precio contingente. Esta circunstancia pone de manifiesto que la sociedad "B" adquiere la facultad de disposición plena sobre esas participaciones, y, en lógica correspondencia, que la sociedad "A" no pueda recuperar su propiedad salvo que la primera no atendiese el pago del siguiente tramo pendiente de vencimiento.

En contraprestación, la sociedad "A" recibe un derecho de cobro con unas características especiales y retiene el derecho de adquisición preferente de estas participaciones hasta que se produce el pago por la sociedad "B".

Adicionalmente, en el escrito de consulta se expresa que para garantizar el cobro de los tramos pendientes de vencimiento el otro socio de "B" prestó fianza solidaria a "A", y junto a la sociedad "B" se comprometieron a garantizar la solvencia de la compañía y de sus filiales, obligándose a no distribuir dividendos superiores al 25% del resultado anual consolidado.

3ª. **La consulta 5 del BOICAC número 77, de marzo de 2009, hace referencia a la posible indemnización a percibir como consecuencia de un siniestro sufrido en un activo de una entidad, indicando la no procedencia en la contabilización de un crédito a cobrar "hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde".**

Por lo tanto, **esa interpretación se emitió bajo la premisa de que la empresa no conocía de forma certera ni el importe de la indemnización ni si se producirá su cobro.**

Es decir, la situación contemplada en esa consulta difiere de la planteada en la que ahora nos ocupa, porque en el presente caso, las partes han acordado un precio y un calendario de cobros en un contrato de compraventa. Las estimaciones llevadas a cabo en el momento de la suscripción del contrato habrán tenido en cuenta los riesgos financieros de la operación y, consecuentemente, el riesgo de cobro de cada uno de los plazos, incluyéndose estas circunstancias en dicho calendario de pagos como expresión del valor razonable de las participaciones.

Por ello, no parece lógico que la existencia de un riesgo de crédito sea el argumento para negar el reconocimiento de un activo de cuyo nacimiento y valoración no cabe duda.

4ª. Sobre la base de estos indicadores, y al margen de la conclusión a la que se pudiera llegar desde una perspectiva estrictamente mercantil, la información facilitada en la consulta advierte de elementos que podrían llevar a sostener que en el momento inicial se produjo la transferencia sustancial de los riesgos y ventajas de las participaciones.

En este contexto, **la retención formal de los títulos (puesto que los derechos económicos y políticos se transmiten) supondría una garantía de cobro adicional para el vendedor. Del mismo modo, el derecho de adquisición preferente más que un activo con un contenido patrimonial concreto también parece que se configura como la garantía que evita una potencial dilución de la sociedad "A", en tanto no se complete el cobro de los sucesivos tramos.**

5ª. Por último, cabe señalar que **en aplicación del PGC de PYMES el derecho de cobro se debió incluir en la cartera de activos financieros a coste amortizado. De conformidad con este criterio, se recuerda que la diferencia entre el valor actual de las cantidades pendientes de cobro y el precio fijo se tiene que registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso financiero siguiendo el método del tipo de interés efectivo.**

BOICAC N° 136/2023 Consulta 6.

Sobre el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo.



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del ICAC

Enlace: [BOICAC 136/Diciembre2023-6](#)

La sociedad "A" es un colegio que aplica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y formula cuentas anuales individuales en modelo normal. La sociedad "A" recibe ingresos por matriculación anuales que cubren el período de 1 de septiembre al 30 de junio del año siguiente y tienen el carácter de no reembolsables. La Sociedad cierra el 30 de agosto y cobra los importes de las matrículas anuales durante los meses de marzo y abril, por lo que al cierre del ejercicio tiene todas las matrículas cobradas y pendientes de devengo.

El consultante alude a lo indicado en la consulta 2 del BOICAC n° 68, sobre el reconocimiento de ingresos de matriculación de un centro docente, en la que se concluyó que: *"(...) en la medida en que el importe obtenido en concepto de matrícula se corresponda con el acceso al centro docente, y no esté vinculado a la prestación de servicios futuros, siendo el importe de la matrícula independiente del curso en que se acceda y siempre que no se configure como una retribución significativa adicional a la periódica estipulada y no se contemple la devolución del importe correspondiente a la matrícula en ninguna circunstancia, el criterio aplicable para el registro contable de la cuantía de las matrículas correspondientes a cada curso deberá ser el de ingreso del ejercicio, al entenderse devengado con la matriculación."*

Asimismo hace referencia a lo establecido en el artículo 28 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de Ingresos): *"Cuando la empresa recibe del cliente un importe inicial no reembolsable (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro), la empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, ese importe es un cobro por adelantado o anticipo por los bienes*

o servicios futuros que la empresa reconocerá como un ingreso en la fecha en que se transfieran al cliente dichos bienes o servicios.

El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo tal y como se describe en el artículo 27."

Finalmente, en la consulta se indica que se asume que los alumnos, aparte de la matrícula anual, deben pagar una cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan y que le otorga el derecho a acceder al centro de forma indefinida.

En base a lo anterior, las cuestiones que se plantean son las siguientes:

1. Si de acuerdo con el artículo 28 de la RICAC de ingresos, los ingresos de matriculación del centro docente se deben reconocer como ingresos a medida que se presta el servicio de docencia. De esta forma, en el caso de la Sociedad A, el ingreso, al tener carácter anual, se debe reconocer como ingreso desde el 1 de septiembre hasta el 30 de junio del año siguiente.
2. En relación con la cuota de acceso inicial, si el ingreso, al tener carácter indefinido, se debe reconocer durante el período estimado en el que la Sociedad A va a prestar los servicios de docencia, lo que dependerá de la edad de acceso de cada alumno y de la experiencia histórica.

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 28 de la RICAC de Ingresos, transcrito por el consultante, en cuanto a la imputación temporal de los ingresos por matriculación en el centro docente, la cuestión a dilucidar es si con la actividad de matriculación el colegio transfiere un bien o servicio al cliente, en este caso el alumno, y éste recibe dicho bien o servicio en ese momento.

La descripción de los hechos parece poner de manifiesto que a cambio del precio de la matrícula el colegio no transfiere ningún activo al cliente, sino que dicho importe supone un cobro por adelantado por los servicios futuros que el colegio prestará, de forma que se reconocerá como ingresos de actividades ordinarias a medida que la institución educativa cumpla con los servicios comprometidos, en este caso, durante el período de 1 de septiembre al 30 de junio.

En el caso de la cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan los alumnos y que les otorga el derecho a seguir estudiando en el centro de forma indefinida, también es aplicable lo indicado anteriormente, siendo necesario valorar si el importe es significativo, si bien, en este caso el período de imputación temporal deberá ser estimado por la empresa, teniendo en cuenta, tal y como señala el consultante, la edad de acceso y la experiencia histórica de la sociedad.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se facilitará toda la información significativa sobre la operación, de forma que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Actualitat de la ATC

Publicació dels programes d'ajuda de l'impost sobre successions i donacions (models 650, 651, 652 i 653)



Agència Tributària
de Catalunya

Data: 23/01/2024

Font: web de la ATC

Enllaç: [nota](#)

L'Agència Tributària de Catalunya (ATC) ha posat a disposició dels contribuents els programes d'ajuda per autoliquidar l'impost sobre successions i donacions, concretament, els models 650 (successions), 651 (donacions), 652 (assegurances de vida) i 653 (consolidació de domini).

Des de l'abril del 2023, per autoliquidar el model 600 de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats s'ha d'utilitzar el formulari web disponible a la seu electrònica de l'ATC, al qual cal accedir mitjançant certificat digital o idCAT Mòbil.