

SUMARI

- 1. UN BREU REPÀS A LES NOVETATS FISCALS DE 2024**
Relacionem les principals novetats per a l'any 2024.
- 2. DEDUCCIÓ PER MATERNITAT EN L'IRPF DE LES DESPESES DE GUARDERIA**
El Tribunal Suprem aclareix que podrà aplicar-se la deducció addicional per aquestes despeses, encara que les guarderies no tinguin autorització com a centre educatiu.
- 3. DEDUÏBILITAT DE LES QUOTES D'IVA SUPORTADES PELS SUBMINISTRAMENTS EN UN HABITATGE AFECTE PARCIALMENT A UNA ACTIVITAT EMPRESARIAL**
La DGT modifica el seu criteri previ a conseqüència del recent pronunciament en unificació de criteri del TEAC, en resolució de 19 de juliol de 2023.
- 4. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CONSIDERA INCONSTITUCIONAL EL REIAL DECRET LLEI 3/2016 QUE VA LIMITAR LA COMPENSACIÓ DE PÈRDUES EN L'IMPOST DE SOCIETATS**
Així ho ha establert en Sentència de 18 de gener de 2024.
- 5. COMPTABILITZACIÓ D'UNA DESPESA EN EXERCICI POSTERIOR AL DE LA SEVA MERITACIÓ. EFECTES FISCALS**
Analitzem les possibles repercussions fiscals en comptabilitzar-se una despesa en exercici diferent al de la seva meritació.

1. UN BREU REPÀS A LES NOVETATS FISCALS DE 2024

Resumim les novetats fiscals de l'any 2024 fins a la data d'edició dels presents apunts.

Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

Obligació de fer la declaració de la renda

Encara que aquesta és una novetat que es va introduir en el 2023, convé recordar-la de cara a 2024: **S'ha elevat el límit de 14.000€ a 15.000€ per a l'obligació de declarar en cas de percebre rendiments del treball de més un pagador**, sempre que del segon i successius pagadors s'hagin obtingut més de 1.500€.

També s'amplia aquest límit per a **pensions compensatòries** del cònjuge o anualitats per aliments no exemptes en els casos en els quals el pagador no estigui obligat a retenir o quan siguin rendiments subjectes a tipus fix de retenció.

Lloguer d'habitatges

Una altra novetat fiscal en el 2024 que té a veure amb l'IRPF és el lloguer d'habitatges: a partir de gener **disminueix el percentatge de reducció aplicable al rendiment net positiu del capital immobiliari, que passarà del 60% al 50%**. Això afectarà els contractes que se signin a partir del dia 1 de gener de 2024.

Deducció per maternitat

També la deducció per maternitat s'ha modificat des de gener de 2023, per la qual cosa afecta la declaració de la renda que es presenta en el 2024: les dones amb fills menors de tres anys que tenen dret a l'aplicació del mínim per descendents podran minorar la quota de l'impost fins a 1.200€ anuals per cada fill menor de tres anys. Podran fer-ho fins i tot si estan percebent alguna prestació contributiva o assistencial del sistema de protecció de desocupació.

Vehicles elèctrics

En el 2023 arribava una nova deducció en l'IRPF per a fomentar l'adquisició de vehicles elèctrics que estarà en vigor fins a finals del 2024.

Concretament, els vehicles elèctrics que s'adquireixin entre el 30 de juny de 2023 i el 31 de desembre de 2024 i que no estiguin afectes a activitat econòmica **tindran una deducció del 15% del seu valor d'adquisició, amb una base de deducció màxima de 20.000€.**

La instal·lació d'infraestructures de recàrrega de bateria de vehicles elèctrics, no afectes a una activitat econòmica, també comptarà amb una deducció del 15%, amb una base màxima de deducció de 4.000€. En aquest cas, cal tenir en compte que aquesta instal·lació haurà d'estar finalitzada l'any 2024.

Venda d'articles en plataformes

Des de gener de 2024, les plataformes que faciliten la venda o lloguer de béns i oferta de serveis com Wallapop, Milanuncios o Airbnb **hauran de fer una declaració extraordinària a l'Agència Tributària amb una sèrie de dades sobre els seus usuaris i les operacions que realitzin.**

Encara que ja resultava obligatori incloure en la declaració de la renda les vendes que suposaven un guany patrimonial, des de 2024 les plataformes deuran, a més, comunicar a Hisenda dades sobre usuaris i transaccions, alguna cosa que s'ha de tenir en compte.

Entre la informació que han d'aportar es troba la quantitat de diners que han generat cada trimestre, el nombre de vendes efectuades i les dades bancàries.

Impost sobre el Valor Afegit

Nou règim de franquícia

En el 2025 es produirà una important modificació en l'IVA que afectarà molts autònoms i PIMES ja des de 2024. La raó és la següent: Espanya ha de transposar a la seva legislació a partir de gener de 2025 la Directiva Europea 2020/285, que és la que permet eliminar l'obligatorietat de declarar l'IVA als autònoms que guanyin menys de 85.000€.

Malgrat que encara no es coneix la normativa que adaptarà aquesta directiva a la legislació espanyola, s'espera que, a partir de 2025, aquests autònoms podran acollir-se a un règim especial que els permetrà deixar d'incloure l'impost en les factures que emeten, denominat **règim de franquícia de l'IVA.**

Lògicament, tampoc hauran de declarar-ho. Això sí, per a poder accedir a aquest règim, el seu volum de negoci **no podrà haver superat els 85.000€ l'any natural anterior**, segons recull la directiva europea. Això significa que, molt probablement, es tindran en compte els seus ingressos de 2024.

Rebaixa en productes bàsics i energia

Relativa a aquest impost també una altra novetat fiscal en el 2024: Està previst que en aquest any finalitzin les rebaixes de l'IVA en productes de primera necessitat i en la factura de la llum, una dada important per a l'economia de les famílies.

Impost sobre Societats

Una altra mesura fiscal que beneficiarà als petits negocis en el 2024 és la rebaixa en l'Impost de Societats per a PIMES **que facturin menys d'un milió d'€** en l'exercici anterior.

El tipus impositiu passarà per a aquests negocis **del 25% al 23%** en la pròxima declaració d'aquest impost, que és la corresponent a l'exercici 2023 i es presentarà entre l'1 i el 25 de juliol de 2024.

A més, **els negocis emergents i de nova creació** podran beneficiar-se d'un tipus reduït del 15% durant els seus primers anys d'activitat amb guanys.

Criptomonedes

En el 2024 caldrà presentar nous models relacionats amb les criptomonedes davant l'Agència Tributària. Això es deu al fet que començaran certes obligacions d'informació respecte a aquesta mena d'actius per part de tots els inscrits en el Cens d'Obligats Tributaris i respecte a operacions i/o saldos de l'any 2023:

- ✓ Model 172: Declaració informativa sobre saldos en monedes virtuals (Es presenta el gener de 2024). En aquest model cal indicar les criptomonedes que es posseeixen a 31 de desembre de l'any anterior.

Estaran obligats a presentar aquest model les persones o entitats residents a Espanya que proporcionin serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades en nom de tercers, així com per a mantenir, emmagatzemar i transferir monedes virtuals.

- ✓ **Model 173: Declaració informativa sobre operacions amb monedes virtuals** (També es presenta el gener de 2024). Totes les operacions realitzades amb aquesta mena de criptoactius durant l'últim any han de reflectir-se en aquest model.

Estaran obligats a presentar aquest model els que prestin serveis de canvi entre monedes virtuals i moneda fiduciària o entre diferents monedes virtuals, així com els qui mitjancin de qualsevol forma en la realització d'aquestes operacions.

- ✓ **Model 721: Declaració informativa sobre monedes virtuals situades a l'estranger** (Es presenta fins al 31 de març de 2024). Aquest model l'han de presentar, entre altres, les persones físiques i/o jurídiques en referència a la totalitat de les monedes virtuals situades a l'estranger a 31 de desembre de l'any anterior de les quals se sigui titular, o respecte de les quals es tingui la condició de beneficiari, autoritzat o d'alguna altra forma s'ostenti poder de disposició, o de les quals se sigui titular real.

Existeix un límit important que s'ha de tenir en compte: només s'estarà obligat a presentar el citat model si el valor total de les criptomonedes a l'estranger **supera els 50.000€ a 31 de desembre**.

Deducció per donatius

El Reial decret llei 6/2023, de 19 de desembre, incrementa la deducció per donatius a partir de l'1 de gener de 2024 de 150€ a 250€, i s'eleva de l'actual 35% al 40% el percentatge de deducció aplicable amb caràcter general.

Aquest Reial Decret estableix també una reducció en els exercicis, ara 3 anys en lloc de 4, en els quals s'han de fer donatius a una mateixa entitat per import igual o superior als de l'exercici anterior per a accedir a l'increment de 5 punts en el percentatge de deducció, percentatge que queda incrementat al 45%.

Si en els dos períodes impositius immediats anteriors s'haguessin realitzat donatius, donacions o aportacions amb dret a deducció en favor d'una mateixa entitat, sent l'import del donatiu, donació o aportació d'aquest exercici i el del període impositiu anterior igual o superior, en cadascun d'ells, al de l'exercici immediat anterior, el percentatge de deducció aplicable a la base de la deducció en favor d'aquesta mateixa entitat que excedeixi de 250€ serà del 45%.

2. DEDUCCIÓ PER MATERNITAT EN L'IRPF DE LES DESPESES DE GUARDERIA

El Tribunal Suprem aclareix que podrà aplicar-se la deducció addicional per aquestes despeses, encara que les guarderies no tinguin autorització com a centre educatiu.

El Tribunal Suprem ha estès la deducció per maternitat en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF) a les despeses de custòdia de menors de tres anys en guarderia, d'acord amb la sentència del dia 8 de gener.

La Secció Segona de la Sala Tercera del Tribunal Suprem ha resolt un dels aspectes més controvertits del dret a la deducció fiscal per maternitat prevista en la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, el de l'extensió de la deducció a les despeses de custòdia de menors de tres anys en guarderies, en vigor des de 2018.

En la Sentència dictada el passat 8 de gener, el Tribunal Suprem ha anul·lat la decisió de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària (AEAT), que va denegar a una mare treballadora el dret a l'increment de la deducció de maternitat fins a 1.000€ addicionals en l'IRPF, per les despeses de custòdia en guarderia dels seus fills menors de tres anys.

El criteri de l'Administració Tributària per a rebutjar la deducció per despeses en guarderia és que tan sols són deduïbles les despeses de custòdia abonades a guarderies que comptin, a més dels permisos de funcionament propis d'aquesta activitat, amb una autorització com a centre educatiu atorgada per l'administració educativa competent.

Aquest criteri, que ha sigut aplicat per l'AEAT des de 2018, es basa en una interpretació del Reglament de la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques que limita l'obligació d'emetre informació fiscal per a la deducció als centres que comptin amb autorització de l'administració educativa competent.

Com les guarderies no disposen, en general, d'aquesta mena d'autorització per a impartir educació infantil, no poden emetre la informació fiscal corresponent, i l'Administració Tributària no admet que les despeses abonades a les guarderies es computin per a obtenir la deducció fiscal.

Per tot això, el Tribunal Suprem considera que, en aplicar aquest criteri, Hisenda imposa un requisit no establert en la Llei de l'IRPF, que restringeix les opcions de les mares treballadores per a poder gaudir d'aquesta deducció, i **conclou que les despeses de guarderia seran deduïbles, dins dels límits legals, tant si s'abonen a guarderies com a centres d'educació infantil.**

La Sentència adverteix que, en tot cas, les guarderies hauran d'estar degudament autoritzades, igual que els centres d'educació infantil per a l'obertura i funcionament de l'activitat de custòdia de menors, inclosa l'assistència, cura i alimentació.

Amb aquesta Sentència, el Tribunal Suprem unifica el criteri dels jutjats i tribunals i corregeix la interpretació restrictiva de la deducció aplicada per l'Administració.

3. DEDUÏBILITAT DE LES QUOTES D'IVA SUPORTADES PELS SUBMINISTRAMENTS EN UN HABITATGE AFECTE PARCIALMENT A UNA ACTIVITAT EMPRESARIAL

Sintetitzem la Consulta vinculant de la DGT V2657-23, de 2 d'octubre.

El consultant, persona física, exerceix l'activitat d'empresari individual, per a la que **afecta una part del seu habitatge habitual**. La consulta es pronuncia sobre la deduïbilitat de les quotes de l'IVA suportades en els subministraments, com ara la despesa de llum, aigua o internet vinculats a aquest habitatge. Prèviament, la reiterada doctrina de la DGT (per totes, V0257-21) assenyalava que les quotes d'IVA suportades per subministraments contractats en habitatge no podien ser deduïdes en cap mesura ni quantia en aquells supòsits en els quals es preveia la seva utilització simultània per a activitats empresarials, així com per a satisfer necessitats privades, per la part de l'edifici destinat a habitatge.

En aquesta nova consulta, la DGT modifica el seu criteri previ a conseqüència del recent pronunciament en unificació de criteri del TEAC, en resolució de 19 de juliol de 2023 (Resolució 066654/2022). En aquesta resolució el TEAC es va basar, conforme al principi de primacia del Dret de la UE, en l'article 168.bis.1 de la Directiva Europea, que preveu la possibilitat de deduir en proporció les quotes d'IVA suportades per despeses relacionades amb un bé immoble utilitzat tant per a l'activitat econòmica com per a finalitats privades.

Seguint el criteri marcat pel TEAC, la DGT **conclou que ha d'entendre's que és possible la deducció pel subjecte passiu de les quotes d'IVA suportades per les despeses de subministraments com ara llum, aigua o internet, vinculats al seu habitatge sempre que la mateixa es trobi afectada parcialment a la seva activitat empresarial**, i aquesta deducció haurà de realitzar-se de manera proporcional a la seva utilització en aquesta activitat econòmica.

4. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CONSIDERA INCONSTITUCIONAL EL REIAL DECRET LLEI 3/2016 QUE VA LIMITAR LA COMPENSACIÓ DE PÈRDUES EN L'IMPOST DE SOCIETATS

El Reial decret llei 3/2016, pel qual es van adoptar mesures en l'àmbit tributari, va introduir en l'Impost de Societats modificacions per a exercicis iniciats a partir d'1 de gener de 2017 limitant, a les grans empreses, la compensació de bases imposables negatives o la deducció per doble imposició interna i internacional, de l'exercici o pendents de deduir. I per a totes les entitats es va obligar a revertir les deterioracions de cartera, deduïts abans de 2013, almenys per cinquenes parts en aquest exercici i en els 4 següents.

El Tribunal Constitucional, en sentència de 18 de gener de 2024, considera que l'aprovació d'aquestes mesures per Reial decret llei ha vulnerat l'article 86.1 de la Constitució Espanyola

(CE), perquè mitjançant aquest instrument normatiu **no es pot afectar els drets, deures i llibertats dels ciutadans.**

La Sentència declara que **no poden considerar-se situacions susceptibles de ser revisades amb fonament en ella aquelles obligacions tributàries meritades per l'Impost que, a la data de dictar-se la mateixa, hagin estat decidides definitivament mitjançant sentència amb força de cosa jutjada o mitjançant resolució administrativa ferma. Tampoc podran revisar-se aquelles liquidacions que no hagin estat impugnades a la data de dictar-se la sentència, ni les autoliquidacions la rectificació de les quals no hagi estat sol·licitada a aquesta data.** Es limiten així els seus efectes cap al passat, en els mateixos termes que va fer el Tribunal en la STC 182/2021, sobre la plusvàlua municipal.

5. COMPTABILITZACIÓ D'UNA DESPESA EN EXERCICI POSTERIOR AL DE LA SEVA MERITACIÓ. EFECTES FISCALS

La normativa de l'Impost de Societats (IS) assumeix el principi de meritació comptable, en precisar l'article 11.1 de la Llei 27/2014 de l'IS que "els ingressos i despeses (...) s'imputaran al període impositiu en què es produeixi la seva meritació, d'acord amb la normativa comptable (...)", exigint, així mateix, la inscripció comptable de les despeses com a requisit per a la seva deduïbilitat (Article 11.3.1r de la Llei de l'IS).

Així mateix, si es registra una despesa en un exercici posterior al de la seva meritació, la pròpia Llei de l'IS permet, exceptuant l'aplicació del principi de meritació, que la deducció fiscal d'aquesta esmena d'un error comptable es produeixi en aquest període impositiu posterior "**sempre que d'això no es derivi una tributació inferior a la que hagués correspost per aplicació de les normes d'imputació temporal**" comentades. És a dir, davant un supòsit en què, en principi, **s'anticipa tributació** (al no haver-se comptabilitzat una despesa en un exercici previ), la normativa exceptua el principi de la meritació a favor del criteri d'inscripció comptable de la despesa, com a regla d'imputació fiscal, sempre que d'això no es derivi una menor tributació.

Amb aquesta última condició, la imputació (i, per tant, la deduïbilitat) fiscal de la despesa en l'exercici del registre comptable no seria possible, **si la seva comptabilització tardana permetés aprofitar un crèdit fiscal** (com una deducció) que d'una altra manera no hagués pogut aplicar-se.

Però ha de tenir-se en compte, a aquest efecte, la prescripció fiscal? Cal negar la imputació fiscal de la despesa en l'exercici del registre comptable, si el període impositiu de la meritació ja ha prescrit? Aquest ha estat el criteri tradicional de la Direcció General de Tributs (DGT) (entre altres, V2591-11 i V1348-23), i a conseqüència d'això, de la Inspecció dels Tributs. No obstant això, aquesta conclusió continua plantejant dubtes tècnics, tantes que això ha portat a algun Tribunal Superior de Justícia a opinar en sentit contrari. Una d'aquestes sentències va ser objecte de recurs, per part de l'Advocacia de l'Estat, que ha estat admès pel Tribunal Suprem (TS). En concret, es tracta del recurs de cassació 7261/2022 (ECLI:ÉS:TS:2023:7786A) on es planteja la següent qüestió cassacional: "**Determinar si en l'Impost sobre Societats procedeix deduir una despesa comptabilitzada de manera incorrecta en un exercici posterior al de la seva meritació, segons la normativa comptable, sempre que la imputació de la despesa en l'exercici posterior no doni lloc a una menor tributació (...), quan l'exercici en el qual va tenir lloc la meritació es troba prescrit (...)**".

No serà aquesta l'única qüestió que analitzarà el TS sobre aquesta matèria, en atenció al recurs de cassació 4382/2022 (ECLI:ÉS:TS:2023:4607A), en el qual es planteja si, en aquest escenari i quan no es derivi una tributació inferior, el criteri d'imputació fiscal a l'exercici posterior en el qual es realitza la inscripció comptable ha de considerar-se un criteri d'imputació obligatori o, per contra, optatiu per al contribuent.

Finalment, resulta oportú comentar que el TS en la seva recent Sentència de 2 de novembre de 2023, recurs de cassació 3940/2022 (ECLI:ÉS:TS:2023:4594), resol una altra qüestió cassacional sobre les implicacions derivades de la comptabilització tardana d'una despesa la meritació de la qual es va produir en un exercici previ i l'exigència, en aquests supòsits, del reconeixement d'un actiu per impost diferit de la despesa comptabilitzada, d'acord amb la Norma de Registre i Valoració 13^a del Pla General de Comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007.