

Índice

1. El Real Decreto 145/2024, de 6 de febrero elevó la cuantía del salario mínimo interprofesional (SMI) para el año 2024 hasta los 1.134 euros en 14 pagas (15.876 euros en cómputo anual), lo que supone un aumento del 5% respecto al fijado para el año 2023.
2. La Ley 13/2023, de 24 de mayo, estableció la posibilidad de implantar un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, mediante la nueva figura de la autoliquidación rectificativa. Esta nueva figura vendría a sustituir al actual sistema dual de autoliquidación complementaria- para situaciones en que quien se ve afectada es la propia Administración- y solicitud de rectificación de autoliquidaciones -para aquellas situaciones en que el contribuyente es el perjudicado-, en aquellos tributos en que su normativa expresamente lo prevea.
3. La cesión de vehículos por las empresas a empleados ha sido y es fuente de conflictos entre los contribuyentes y los órganos de comprobación de la Administración tributaria, teniendo como consecuencia la conflictividad y los pronunciamientos de tribunales económico-administrativos y judiciales.
4. El Tribunal Supremo en una sentencia de fecha 6 de febrero de 2024, ha determinado que la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), denominado comúnmente como “céntimo sanitario”, ha de integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo y no en la del ejercicio en que se reconoció la devolución.

1.- El Real Decreto 145/2024, de 6 de febrero elevó la cuantía del salario mínimo interprofesional (SMI) para el año 2024 hasta los 1.134 euros en 14 pagas (15.876 euros en cómputo anual), lo que supone un aumento del 5% respecto al fijado para el año 2023.

El Real Decreto 145/2024, de 6 de febrero elevó la cuantía del salario mínimo interprofesional (SMI) para el año 2024 hasta los **1.134 euros en 14 pagas** (15.876 euros en cómputo anual), lo que supone un aumento del 5% respecto al fijado para el año 2023.

Como consecuencia de esta subida, el Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para **adecuar el sistema de retenciones establecido en el Reglamento del IRPF a los nuevos importes del SMI**. El objetivo de esta modificación es evitar que los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo por cuantía igual o inferior al salario mínimo interprofesional soporten retención o ingreso a cuenta.

Igualmente, con la finalidad de evitar el correspondiente error de salto, **la medida se extiende** a contribuyentes con rendimientos netos del trabajo de hasta **19.747,5 euros anuales**, los cuales verán reducidas sus retenciones o ingresos a cuenta.

Por tanto, no existirá obligación de practicar retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente. En azul, redacción anterior. En rojo, nueva redacción:

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 o más
	Euros	Euros	Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente.	-	(17.270) 17.644	(18.617) 18.694
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.	(16.696) 17.197	(17.894) 18.130	(19.241) 19.262
3.ª Otras situaciones.	(15.000) 15.876	(15.599) 16.342	(16.272) 16.867

La reducción en los tipos de retención afectará tanto a los perceptores de sueldos y salarios, como a aquellos que perciban cualquier otro tipo de rendimiento del trabajo, como **pensiones o prestaciones por desempleo**.

El cálculo del tipo de retención e ingreso a cuenta del ejercicio 2024 se realizará de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2023 para rendimientos pagados con anterioridad al **8 de febrero de 2024**, fecha de entrada en vigor de este real decreto.

Para rendimientos pagados con posterioridad a esta fecha, el tipo de retención se calculará en base a la nueva normativa, regularizándose, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha.

A opción del pagador, la regularización del tipo de retención de acuerdo a la nueva normativa podrá realizarse en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan a partir del mes siguiente a la entrada en vigor del Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, es decir a partir de marzo de 2024.

2.- La Ley 13/2023, de 24 de mayo, estableció la posibilidad de implantar un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, mediante la nueva figura de la autoliquidación rectificativa. Esta nueva figura vendría a sustituir al actual sistema dual de autoliquidación complementaria- para situaciones en que quien se ve afectada es la propia Administración- y solicitud de rectificación de autoliquidaciones -para aquellas situaciones en que el contribuyente es el perjudicado-, en aquellos tributos en que su normativa expresamente lo prevea.

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, estableció la posibilidad de implantar un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, mediante la nueva figura de la autoliquidación rectificativa. Esta nueva figura vendría a sustituir al actual sistema dual de autoliquidación complementaria- para situaciones en que quien se ve afectada es la propia Administración- y solicitud de rectificación de autoliquidaciones -para aquellas situaciones en que el contribuyente es el perjudicado-, en aquellos tributos en que su normativa expresamente lo prevea.

El pasado 31 de enero de 2023 se publicó en el BOE el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, que modifica los reglamentos específicos de desarrollo de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, de los Impuestos Especiales, y por último, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Con estas modificaciones se implanta este nuevo sistema en dichos tributos. No obstante, su entrada en vigor se producirá cuando lo haga la orden ministerial por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración.

Por otra parte, se mantiene el tradicional procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones que podrá ser utilizado cuando el motivo de la rectificación alegado sea la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio Internacional.

Características comunes

Las autoliquidaciones rectificativas vienen reguladas de forma independiente en la normativa de desarrollo de cada uno de los impuestos que permiten su utilización, compartiendo las siguientes características en relación con:

- **Presentación:** La autoliquidación rectificativa deberá ser utilizada de forma obligatoria por aquellos obligados tributarios que quieran rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas previamente utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda, excepto en aquellos casos en que el motivo de la rectificación sea la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio Internacional.
- **Plazo de presentación:** La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que finalice el plazo de 4 años del que dispone la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Finalizado ese plazo la declaración tendrá el carácter de extemporánea.

- Contenido: La autoliquidación rectificativa deberá contener:
 - Mención expresa de que se trata de una autoliquidación rectificativa.
 - Obligación tributaria y período a que se refiere.
 - Totalidad de los datos que deban ser declarados.
 - Otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo, tales como el motivo de la rectificación
 - Datos de la anterior autoliquidación que no sean objeto de modificación.
 - Datos que sean objeto de modificación.
 - Datos de nueva inclusión.

- Alcance: La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación previamente presentada con los siguientes efectos:
 - Cuando de la rectificación efectuada resulte mayor importe a ingresar al de la autoliquidación anterior o una menor cantidad a devolver o a compensar, se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias.
 - Cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se iniciará un procedimiento de devolución, con la correspondiente la obligación de abono de intereses de demora. El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.
 - Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y ésta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.
 - Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.

- Aplazamiento o fraccionamientos: En el caso de que la deuda de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento.
- Efectos: La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación definitiva o provisional.

Características no comunes

El sistema de autoliquidación rectificativa presenta algunas características específicas en algunos de ellos. Estas especificidades son las siguientes:

- Impuesto sobre el Valor Añadido: No podrá utilizarse el sistema de autoliquidación rectificativa en los supuestos de: i) Rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios y sea el sujeto repercutido quiera instar la rectificación de la autoliquidación del sujeto que le realizó la repercusión y ii) Modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales.

- Impuestos Especiales: No podrá utilizarse el sistema de autoliquidación rectificativa en los supuestos de rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios y sea el sujeto repercutido quiera instar la rectificación de la autoliquidación del sujeto que le realizó la repercusión.
- Impuesto sobre Sociedades: En el caso de grupos fiscales que apliquen el régimen de consolidación fiscal deberá presentarse tanto la autoliquidación rectificativa del grupo fiscal como las autoliquidaciones rectificativas individuales de aquellas entidades integrantes del grupo fiscal que den lugar a la autoliquidación rectificativa del mismo.

3.- La cesión de vehículos por las empresas a empleados ha sido y es fuente de conflictos entre los contribuyentes y los órganos de comprobación de la Administración tributaria, teniendo como consecuencia la conflictividad y los pronunciamientos de tribunales económico-administrativos y judiciales.

La cesión de vehículos por las empresas a empleados ha sido y es fuente de conflictos entre los contribuyentes y los órganos de comprobación de la Administración tributaria, teniendo como consecuencia la conflictividad y los pronunciamientos de tribunales económico-administrativos y judiciales.

En materia de IVA, el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en su sentencia del 20 de enero de 2021 (asunto C-288/19) dictaminó que no podía entenderse que existe una operación onerosa sujeta a IVA si el trabajador no realiza ningún pago, ni emplea parte de su retribución en metálico ni tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes, en virtud del cual, el derecho al uso del vehículo de empresa esté vinculado a la renuncia a otras ventajas.

Ahora, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 29 de enero de 2024 (nº de recurso 5226/2022) ha dictaminado sobre algunos aspectos en materia de IVA relativos a esta controversia.

En el caso enjuiciado, la empresa adquirió a terceros vehículos en régimen de *renting* que fueron cedidos a determinados empleados para su uso mixto, imputándosele a los trabajadores determinados importes en concepto de retribuciones en especie sobre las que practicó ingresos a cuenta del IRPF. La Inspección regularizó la diferencia entre el ingreso a cuenta que procede de dicho cálculo y el efectivamente practicado por la entidad. Tal aumento fue también considerado por la Inspección en la regularización del IVA, incrementándose el IVA soportado deducible del 50 % al 100%. Por ello, consideró que el obligado tributario debió repercutir al trabajador que recibe la retribución en especie, el IVA correspondiente a la disponibilidad del vehículo para los fines particulares del trabajador, siendo la base imponible el valor de mercado de esa cesión.

Los órganos de comprobación mantuvieron que las horas laborales del convenio colectivo que resultaba de aplicación, se correspondían con el uso profesional de los vehículos y, el resto de horas del año, eran uso personal, llegando a usos personales cercanos al 80%.

Argumentos del Abogado del Estado

En este caso, la Abogacía del Estado argumenta que la inspección tributaria reconoció el derecho de la empresa a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de los vehículos, pero también se estima, que la cesión de vehículos por parte de la empresa a sus empleados constituye un autoconsumo sujeto a IVA, basándose en la deducción parcial del IVA soportado..

Sus argumentos son:

- Sostiene que la cesión de vehículos de la empresa a empleados constituye un autoconsumo sujeto a IVA.
- Se basa en la deducción parcial del IVA por la empresa y argumenta que la jurisprudencia respalda esta interpretación específicamente la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32.
- Utiliza la normativa de la Directiva IVA y la Ley del IVA para respaldar su posición.

Argumentos de la empresa

Por otro lado, la empresa sostiene que la cesión de vehículos no genera un autoconsumo sujeto a IVA, ya que lo dedujeron parcialmente, según la presunción de afectación a la actividad empresarial. Argumenta que la normativa del IVA respalda su posición y cuestiona la prueba utilizada para determinar el uso profesional de los vehículos.

Sus argumentos son:

- La cesión de vehículos no genera un autoconsumo sujeto a IVA, ya que dedujeron parcialmente el IVA según la presunción de afectación a la actividad empresarial.
- Cuestiona la prueba utilizada para determinar el uso profesional de los vehículos relativo al principio de disponibilidad.
- Niega la existencia de autoconsumo al no haber deducido totalmente el IVA soportado.
- Se apoya en la normativa del IVA, especialmente en el artículo 7. 7.º LIVA, para respaldar su interpretación
- Argumenta en función de la presunción de afectación a la actividad empresarial establecida en el artículo 95. Tres.2ª de la Ley del IVA.
- Cita la Sentencia del TJUE de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, para respaldar su posición en relación con las operaciones asimiladas a las entregas de bienes.

Criterio del Tribunal Supremo

Ante estas posiciones el Tribunal Supremo, considera, teniendo en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 20 de enero de 2021 (Finanzamt Saarbrücken, C-288/19), que la cesión gratuita de vehículos por parte de un empleador a un empleado, sin contraprestación económica directa y no vinculada a la renuncia de otras ventajas, no constituye una prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA.

Para el alto tribunal la cesión por el sujeto pasivo a su empleado de un vehículo que la empresa tenía afectado al 50 % a la actividad empresarial – al aplicar la presunción establecida en el artículo 95.Tres.2ª LIVA, **que no ha sido a juicio del tribunal desvirtuada** – para su uso privativo y, a título gratuito, cuando dicho empleado no paga ni deja de percibir parte de su salario como

contraprestación al uso de vehículo, ni tampoco ese uso está vinculado a ningún tipo de renuncia a otras ventajas, es una operación no sujeta a IVA aunque la empresa hubiera deducido el 50% de las cuotas de IVA soportadas en el renting del vehículo.

Lo anterior, tiene su trascendencia porque difiere en este punto de la [nota de la AEAT sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados](#) donde se mantenía que “la acreditación de la afectación a la actividad debe realizarse por el sujeto pasivo cualquiera que sea el porcentaje aplicado, al tratarse de una condición necesaria e imprescindible “sine qua non” para ejercitar el derecho a la deducción”, y donde también se hacía valer el criterio de la disponibilidad, quedando claro con esta sentencia, que no es así, y que la carga de la prueba para destruir esa presunción le corresponde a la Administración tributaria y, en concreto, a sus órganos de comprobación.

4. - El Tribunal Supremo en una sentencia de fecha 6 de febrero de 2024, ha determinado que la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), denominado comúnmente como “céntimo sanitario”, ha de integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo y no en la del ejercicio en que se reconoció la devolución.

El Tribunal Supremo en una sentencia de fecha 6 de febrero de 2024, ha determinado que la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), denominado comúnmente como “céntimo sanitario”, ha de integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo y no en la del ejercicio en que se reconoció la devolución.

Recordemos que el IVMDH, que estuvo en vigor en los ejercicios 2002 a 2012, fue declarado contrario al Derecho de la Unión Europea mediante sentencia de 27 de febrero de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) con efectos “ex tunc”.

El Alto Tribunal, aplicando el mismo tratamiento a las devoluciones de impuestos derivadas de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias, resuelve que el ingreso del IVMDH es indebido desde el momento en que se efectuó, puesto que los efectos de la declaración de contrariedad al Derecho de la UE se retrotraen a la entrada en vigor de la normativa nacional que aprobó el IVMDH, y también a ese momento temporal se ha de establecer el nacimiento del derecho a la devolución. Por tanto, la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve, debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión.

Para el Tribunal Supremo los criterios de imputación fiscal y contable tienen funcionalidades distintas:

Criterio de imputación fiscal.- Debe perseguir restablecer la situación jurídica provocada por una actuación que se produjo como consecuencia de la aplicación de una norma que ha sido declarada nula de pleno derecho y en la que la devolución recibida como por el ingreso que fue indebido, nació en el momento mismo en que se realizó el ingreso indebido.

Criterio de imputación contable.- Debe buscar reflejar de una manera fiel y completa el estado económico y financiero de la sociedad y no determinar criterios de imputación fiscal. Ahora bien, si el principio de devengo establece que los hechos económicos deben registrarse cuando ocurran, imputándose los correspondientes gastos e ingresos a los ejercicios a los que afecten, el derecho a la devolución del IVMDH nace en el momento que efectúa el ingreso indebidamente, por aplicación de una norma declarada nula; así, ese hecho económico ocurrió en aquel momento y sólo entonces debió registrarse tal derecho y su correspondiente ingreso, al margen de que la devolución efectiva del impuesto se produjera posteriormente.

Por tanto, el ingreso es indebido desde el momento en que se efectuó, toda vez que los efectos de la declaración de contrariedad al Derecho de la UE se retrotraen a la entrada en vigor de la normativa nacional que aprobó el IVMDH, y también a ese momento temporal se ha de establecer el nacimiento del derecho a la devolución.

Esto lleva al Tribunal a concluir que la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve, debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión.

De este modo, se impide que los ingresos derivados de esas devoluciones puedan ser gravados, ya que deben incluirse en declaraciones del IS correspondientes a ejercicios que, al estar prescritos (años 2002 a 2012), no pueden ser revisados por la Administración Tributaria.