

Índice

1. ¿Cómo puedo recuperar el IVA impagado por mis clientes?
2. Aplazamiento-fraccionamiento de pago de deudas tributarias. ¿Puede la Administración, discrecionalmente, establecer un calendario de pagos distinto al solicitado?
3. La reforma de un inmueble, ¿gastos de reparación o mejora?
4. ¿Cómo tributan las rentas obtenidas por una sociedad en formación?

1.- ¿Cómo puedo recuperar el IVA impagado por mis clientes?

Todo empresario o profesional se encuentra alguna vez con clientes morosos que no pagan las facturas. En estos casos, en los que el IVA ya ha sido repercutido e ingresado, la Ley contempla la posibilidad de recuperar ese IVA impagado, siempre que se cumplan determinados requisitos. A estos efectos, se podrá modificar (minorar) la base imponible del Impuesto si el crédito se considera incobrable.

¿Cuándo se considera el crédito incobrable?

El crédito se considera incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1. **1. Que haya transcurrido un año desde el devengo** del IVA repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del mismo.

Recuerda:

- **Sí el acreedor es Pyme se puede considerar el crédito incobrable transcurridos 6m.**
- En las **operaciones a plazo**, el año o, en su caso, el plazo de seis meses, empiezan a contar desde el vencimiento del plazo o plazos impagados. Basta instar el cobro de uno de los plazos para que el crédito se considere incobrable. La base imponible se reduce en proporción al plazo impagado.
- **Régimen especial del criterio de caja:** el transcurso del plazo de un año o seis meses para considerar el crédito incobrable se entenderá cumplida el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

2. Se debe reflejar la circunstancia del impago en los libros registros de facturas emitidas y recibidas.

3. El **destinatario** de la operación debe actuar en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la **base imponible**, IVA excluido, ser superior a **50 euros**.
4. Que el acreedor haya instado su cobro mediante **reclamación judicial, requerimiento notarial o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro** al deudor. En las operaciones que tengan por destinatarios a Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente.
5. El impago **no** debe referirse a **créditos garantizados, afianzados o asegurados**, o de créditos entre **personas o entidades vinculadas**

No procederá la modificación de la base imponible cuando se trate de créditos que se refieren a operaciones cuyo destinatario no está establecido en España.

Cuando exista un **auto de declaración de concurso** para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones **cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto** (créditos concursales), tampoco procederá la modificación de la base imponible con posterioridad a dicho auto.

¿Cómo se modifica la base imponible?

Se debe emitir **factura rectificativa** en el plazo de los **seis meses siguientes** a que el crédito se considere incobrable.

El **acreedor** expide y emite nueva factura al destinatario de la operación rectificando o anulando la cuota repercutida. Se requiere acreditar la remisión. Asimismo, en el plazo de un mes desde la expedición de la factura rectificativa, debe comunicar a la AEAT por vía electrónica la modificación de la base imponible practicada, haciéndose constar que dicha modificación no se refiere a créditos excluidos de la posibilidad de rectificación.

Recuerda:

Antes de presentar la comunicación, se debe aportar a través del registro electrónico la siguiente documentación:

- Copia de las facturas rectificativas
- Documento de reclamación judicial o requerimiento notarial o Certificado del Ente público
- En el supuesto de grandes empresas, además de lo anterior, la relación de las facturas rectificativas

2.- Aplazamiento-fraccionamiento de pago de deudas tributarias. ¿Puede la Administración, discrecionalmente, establecer un calendario de pagos distinto al solicitado?

La normativa tributaria permite a los obligados tributarios que se encuentren transitoriamente, en una situación económico-financiera difícil, solicitar a la Administración Tributaria aplazar o fraccionar las deudas. Dicha solicitud se puede realizar tanto en periodo voluntario de pago como en periodo ejecutivo.

Según el importe de la deuda que se quiera aplazar o fraccionar, se exigirá o no la aportación de garantías -aval bancario o certificado de caución, con carácter preferente-, aunque pueden admitirse otras garantías-.

Con carácter general, para los aplazamientos de deudas inferiores a 50.000 euros, no se exige aportación de garantías. En estos casos, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se resuelven de forma automatizada mediante el uso de herramientas informáticas, por lo que agiliza su tramitación.

Precisión:

Según la instrucción 2/2023, de 3 de abril del Departamento de Recaudación, en la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento resuelto mediante actuación administrativa automatizada, en todo caso:

- a) La periodicidad de los pagos será mensual.
- b) El importe del plazo o fracción, excluidos intereses, no podrá ser inferior a 50 euros.
- c) La concesión de periodos de carencia no podrá ser superior a 3 meses, contados a partir de la resolución del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.
- d) Los pagos que la Hacienda Pública Estatal deba realizar al obligado al pago durante la vigencia del acuerdo quedarán afectados al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento.

Con la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, el contribuyente solicitante debe indicar, entre otros datos, los plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita. Es decir, presentar una propuesta de plazos para pagar la deuda tributaria.

Ahora bien, ¿está la Administración Tributaria obligada a aceptar la propuesta de plazos solicitada o indicada por el contribuyente en dicha solicitud?

Aunque la norma tributaria establece, expresamente, que **la Administración**, en la resolución de los aplazamientos o fraccionamientos que se soliciten, **puede señalar plazos y condiciones distintos de los solicitados**, sobre el uso de esta facultad discrecional de la Administración se ha pronunciado, recientemente, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 27 de marzo de 2024, rec. 1155/2022.

Se parte de un supuesto en el que el Obligado tributario solicitó aplazamiento o fraccionamiento de una deuda tributaria cuyo importe ascendía a importe de 26.598,51 euros, sin aportación de garantía, dado que estaba dentro del límite para este tipo de solicitudes (téngase en cuenta que en el momento de los hechos este límite estaba fijado en 30.000 euros, aunque, posteriormente, se incrementó a 50.000 euros).

En la propuesta inicialmente planteada por el contribuyente se proponía pagar la deuda a razón de 200 euros mensuales, lo que suponía solicitar un fraccionamiento por un periodo superior a 10 años.

A la solicitud, el contribuyente acompañó Libro de Familia, a cuyo tenor es padre de siete hijos, todos menores a la fecha de la solicitud, y a quienes no constan ingresos, y certificado de antecedentes penales de haber sido condenado, en el pasado, por sendos delitos de tráfico de drogas y estafa, a penas privativas de libertad cercanas en conjunto a los diez años.

La Administración Tributaria acuerda conceder el aplazamiento solicitado, pero modificando los plazos solicitados por el contribuyente de forma que se le concede en 12 plazos, de vencimiento mensual, a razón de un importe 2.216,54 euros (más de diez veces superior al propuesto por el solicitante).

No estando de acuerdo con dichos plazos el contribuyente recurre tal resolución manifestando no estar en situación económico-financiera para afrontarlos y proponiendo un nuevo calendario de pagos fraccionando la deuda en 5 años. Recurso que fue desestimado por la AEAT.

En esta ocasión, el contribuyente aportó al recurso justificante de cobro de subsidio de desempleo por la esposa, certificado de imputaciones a la hija que alcanzó la mayoría de edad, y declaraciones de la renta de los esposos, entre otros documentos. En la declaración de la Renta, unos ingresos declarados por actividades económicas de 6.902,84 euros que corresponden al recurrente y unos ingresos declarados por rendimientos del trabajo de 8.132,16 euros, correspondientes a la esposa.

Pues bien, el Tribunal considera que la Administración no ha tenido en cuenta la situación económico-financiera del solicitante de fraccionamiento, proponiéndole un fraccionamiento que, a su juicio, carece de racionalidad pues los plazos mensuales superan los enteros ingresos conocidos y declarados de la unidad familiar, hallándose a cargo de los esposos varios hijos menores de edad.

Además, la Administración no motiva adecuadamente la resolución pues todo su argumento se basa en que “los plazos acordados resultan proporcionados, y que a la Administración puede acordar plazos y condiciones distintos de los solicitados.”

El tribunal **anula la resolución administrativa** imponiéndole el deber de pronunciarse, nuevamente, sobre la solicitud de fraccionamiento en su día presentada por el contribuyente “*accediendo a un fraccionamiento acorde a la capacidad de pago del actor*”.

Volviendo a la pregunta que nos formulábamos anteriormente, sobre si la Administración está obligada a aceptar la propuesta de pagos indicado por el obligado tributario en la solicitud, parece que, aunque la norma le habilita para acordar un calendario de pagos diferente, no puede hacer uso de esta facultad de forma “totalmente discrecional”, **pues debe tener en cuenta la capacidad de pago de quien solicita el aplazamiento o fraccionamiento.**

3.- La reforma de un inmueble, ¿gastos de reparación o mejora?

Cuando se realizan obras en un inmueble destinado al alquiler, uno de los problemas que podemos plantearnos es si esa reforma tiene la consideración de mejora o de gastos de conservación y reparación. Según lo consideremos de una u otra manera, el tratamiento fiscal en el IRPF será diferente.

Si se consideran gastos de **conservación y reparación**, se incluyen en la declaración de la Renta como gastos deducibles de los ingresos por alquileres. Por el contrario, si consideramos que se trata de una **ampliación o mejora**, no se consideran gastos deducibles, sino que las cantidades destinadas a ello constituyen mayor valor de adquisición del inmueble y el gasto, en estos casos, se deduce vía amortización del inmueble. Adicionalmente, cuando se transmita la vivienda, al haberse incrementado el valor de adquisición, la ganancia patrimonial obtenida será menor.

Diferenciar entre cuando estamos ante gastos de conservación o reparación y cuando las obras constituyen una mejora, no es tarea fácil.

Son gastos de conservación y reparación:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.
- Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

Entre otros, se consideran **gastos de reparación y conservación**:

- la sustitución del cuadro antiguo de electricidad,
- la sustitución de ventanas antiguas,
- la sustitución de tuberías antiguas y de grifería,
- el alicatado y solado del cuarto de baño y cocina,
- la sustitución del parquet desgastado y la colocación de nuevo rodapié,
- la reparación de puertas, pintura, retirada de escombros a vertedero y limpieza final de la oficina, etc.
- la sustitución de la solería vieja, y de las máquinas de aire acondicionado
- las obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general, debido a su mal estado.
- La colocación de tarima flotante en toda la vivienda,
- forrado con friso de madera en algunas paredes,
- remodelación completa de cuartos de baño y cocina.

En cuanto al concepto de **ampliación o mejora**, según ha definido el TEAC, a falta de mención expresa en la norma, se refiere a inversiones en las que **se implanta alguna dotación previamente inexistente, o se realizan intervenciones estructurales** de envergadura tal que conlleva un **alargamiento de su vida útil, o un aumento sustancial de su eficacia productiva**. En el caso de **bienes inmuebles**, esto, se produce, claramente, **cuando se incrementa la superficie construida**, incorporando nuevos elementos estructurales.

La DGT también ha considerado mejora la **incorporación de elementos e instalaciones nuevas**, previamente inexistentes.

Según la DGT, **constituyen inversión o mejora**, entre otros:

- La instalación de calefacción,
- La instalación de ascensor
- La instalación de puertas de seguridad

Lo anterior, siempre que dichos elementos no existieran con anterioridad.

Por el contrario, cuando ya existían y es preciso sustituirlos, por razones de mantenimiento del uso normal, estas sustituciones no son mejora, sino gasto deducible.

Aunque la cuestión deba analizarse teniendo en cuenta las circunstancias que concurren en cada caso concreto, parece que la Administración y, en particular en TEAC, se está decantando por restringir el concepto de ampliación o mejora a aquellas obras que lleven aparejada bien un **aumento de la superficie construida**, bien la **incorporación de elementos estructurales**, circunstancias que no siempre concurren cuando se trata de reformas integrales.

Así, el hecho de que nos encontremos ante una reforma integral de la vivienda, no nos asegura que las obras que se hayan realizado sobre la misma tengan la consideración de ampliación o mejora, a efectos del IRPF. Por el contrario, sí puede ser un **dato importante** a tener en cuenta, a efectos de considerar las obras realizadas como mejora, el hecho de que las obras fueran consideradas **obras de rehabilitación a efectos de la aplicación del tipo reducido del IVA**.

4.- ¿Cómo tributan las rentas obtenidas por una sociedad en formación?

Entre la constitución de una sociedad y su inscripción definitiva en el Registro Mercantil pueden transcurrir varios meses, sobre todo, en aquellos casos en los que se advierten defectos subsanables en la escritura que constitución que impiden su inscripción.

El problema se plantea a la hora de determinar cómo deben tributar las rentas obtenidas por la sociedad en formación durante el tiempo que media entre la escritura de constitución de la misma y su inscripción en el Registro Mercantil. Y, concretamente, si dichas rentas deben tributar en el **Impuesto sobre Sociedades** o en el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado, recientemente, el Tribunal Supremo en un supuesto en el que una sociedad constituida el 30 de julio de 2014, cuya escritura fue presentada en el

Registro Mercantil, con asiento 16 de diciembre de 2014, no fue inscrita hasta el 12 de julio de 2015.

Pues bien, el Tribunal Supremo considera que, a 31 de diciembre de 2014, fecha en la que se devengan ambos impuestos -tanto el IRPF como el IS- la sociedad no estaba inscrita, por lo que carecía de personalidad jurídica, motivo por el cual no podía ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Y, ello con independencia de que, con la inscripción registral de la sociedad, se retrotraigan los efectos de la inscripción al momento de la presentación del asiento registral, ya que esta retroacción puede tener eficacia en el ámbito registral-mercantil, pero no en el tributario.

Sujetos pasivos del IS:

El art. 7.1.a) TRLIS -aplicable al caso *ratione temporis*-, atribuye la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a las personas jurídicas, siendo la inscripción registral la que otorga a las sociedades la personalidad jurídica *plena*.

Siendo así, los ingresos que una entidad en formación de estas características genere entre la fecha de su constitución y la de su inscripción en el Registro Mercantil, **deben atribuirse a sus socios para su integración en su impuesto personal, IRPF.**

La existencia o no de personalidad jurídica plena, que solo se alcanza con la inscripción registral es, por tanto, el elemento que define la sujeción de las rentas de la sociedad en formación a uno u otro impuesto; IS o IRPF de los socios.

Esta “personalidad jurídica plena” debe, además, haberse alcanzado en el momento en que produzca el devengo del impuesto -el último día del período impositivo-, sin que, a estos efectos, se considere esta situación subsanada por la retroacción asumida por el Reglamento del Registro Mercantil a la fecha de presentación del asiento registral.