

INDICE

Boletines Oficiales

BON de 27/07/2023



NAVARRA. PROCEDIMIENTO PRECIO GASÓLEO. [ORDEN FORAL 46/2023, de 5 de julio](#), del consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento para la gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los productores agrarios prevista en el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, y se modifica la Orden Foral 46/2022, de 6 de abril, por la que se regula el procedimiento para la gestión y devolución de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos.



NAVARRA. MODELO 604. [ORDEN FORAL 47/2023, de 5 de julio](#), del consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se aprueba el modelo 604 "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación".

[\[pág. 2\]](#)

Actualidad de la Diputación Permanente



CONVALIDACIÓN DEL RD LEY 5/2023. La Diputación Permanente convalida el real decreto-ley de prórroga de las medidas por las consecuencias de la Guerra de Ucrania, de apoyo a La Palma y de otras medidas

[\[pág. 3\]](#)

Consultas de la DGT



ISD. Se pregunta cómo tributa los bienes heredados del hermano que no aceptó la herencia del padre premuerto.

[\[pág. 7\]](#)

ISD/ITP. Se pregunta cómo tributa la renuncia a la parte de un inmueble.

[\[pág. 7\]](#)

IVA. Obligación de soportar la cuota del IVA cuando el emisor de la factura entrega la misma al cabo de 1 año.

[\[pág. 8\]](#)

Artículo de nuestro experto de cabecera en IVA

IVA. JOSÉ M^a TOCORNAL. Comentarios a la Resolución 00/06654/2022/00/00 del [TEAC de 19/07/2023](#).

[\[pág. 10\]](#)

Boletines Oficiales

BON de 27/07/2023

Boletín Oficial
DE NAVARRA

NAVARRA. PROCEDIMIENTO PRECIO GASÓLEO. [ORDEN FORAL 46/2023, de 5 de julio](#), del consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento para la gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los productores agrarios prevista en el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, y se modifica la Orden Foral 46/2022, de 6 de abril, por la que se regula el procedimiento para la gestión y devolución de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos.

La solicitud de la ayuda por parte de las personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 200 del Real Decreto-ley 5/2023 y tengan su domicilio fiscal en la Comunidad Foral de Navarra **se considerará presentada ante la Hacienda Foral de Navarra con la presentación, a partir del 1 de abril de 2024**, de la solicitud de devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo empleado en la agricultura y la ganadería, conforme a lo establecido en la Orden Foral 47/2010, de 17 de mayo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores o ganaderos por las adquisiciones de gasóleo.

La presente orden foral entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, con efectos desde el 30 de junio de 2023.

Boletín Oficial
DE NAVARRA

NAVARRA. MODELO 604. [ORDEN FORAL 47/2023, de 5 de julio](#), del consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se aprueba el modelo 604 "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación".

La presente orden foral entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, y será de aplicación para las autoliquidaciones correspondientes al mes de septiembre de 2023 que se presentarán a partir del 10 de octubre de 2023.

Actualidad de la Diputación Permanente



CONVALIDACIÓN DEL RD LEY 5/2023. La Diputación Permanente convalida el real decreto-ley de prórroga de las medidas por las consecuencias de la Guerra de Ucrania, de apoyo a La Palma y de otras medidas

Fecha: 26/07/2023

Fuente: web del Congreso de los Diputados

Enlace: [Nota de prensa](#)

- El real decreto-ley prorroga un conjunto de medidas ya en vigor y añade otras nuevas en su disposición final novena
- El contenido del libro primero y del título VII del libro quinto entrarán en vigor el 28 de julio de 2023

La [Diputación Permanente del Congreso de los Diputados](#) ha convalidado en [su sesión de hoy](#) por 53 votos a favor, ninguno en contra y 11 abstenciones el [Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, que adopta y prorroga medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas europeas en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea](#).

La norma se articula en 226 artículos, repartidos en cinco libros, a los que se añaden cinco disposiciones adicionales, diez transitorias, una derogatoria y nueve finales. El primer libro transpone la Directiva (UE) 2019/2121 del Parlamento Europeo y del Consejo en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles; un conjunto de disposiciones sobre transformaciones, fusiones y escisiones transfronterizas intracomunitarias de sociedades mercantiles.

Os recordamos lo aprobado por el RDL 5/2023 que incluimos en el [Boletín Fiscal de 29 de junio de 2023](#)

[Comparativo](#)

[Resumen de la norma completa](#)

MEDIDAS DE INTERÉS FISCAL-FINANCIERO

INCENTIVOS FISCALES EN EL IRPF e IS PARA FOMENTAR LA ADQUISICIÓN DE VEHÍCULOS ELÉCTRICOS: (art. 189 y 190)

Se añade una nueva disposición adicional (la 58) a la LIRPF:

Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga:

Los contribuyentes podrán deducir el 15% del valor de adquisición de un vehículo eléctrico nuevo, en cualquiera de las siguientes circunstancias:

Desde el 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024:

- por la compra de vehículo. Se aplicará la deducción en el año de matriculación.
- por el abono al vendedor una cantidad a cuenta para la futura adquisición que represente, al menos, el 25% del valor del mismo

La base máxima de la deducción será 20.000 euros.

Solamente dará derecho a la deducción los vehículos que establece el RD Ley.

[Los contribuyentes podrán deducir el 15% las cantidades satisfechas para la instalación de sistema de recarga de baterías:](#)

Desde el 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024:

La base máxima de la deducción será 4.000 euros

Se añade una nueva disposición adicional (la 19) a la LIS:

Las **inversiones en vehículos nuevos** FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, **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.

Las **inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos**, de potencia normal o de alta potencia, en los términos definidos en el artículo 2 de la Directiva 2014/94/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, relativa a la implantación de una infraestructura para los combustibles alternativos, afectas a actividades económicas, y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, 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

IVA (art. 171)

Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2023:

5% de IVA:

Los aceites de oliva y de semillas.

b) Las pastas alimenticias.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,62 por ciento.

No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 10 por ciento a partir del día 1 del mes de noviembre de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de septiembre, publicada en octubre, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1,4 por ciento.

0% de IVA:

El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0 por ciento.

No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 4 por ciento a partir del día 1 del mes de noviembre de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de septiembre, publicada en octubre, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,5 por ciento.

MEDIDAS QUE DECAEN APROBADAS POR EL RD-Ley 20/2022

- El IVA de las mascarillas quirúrgicas seguirán gravadas al 4% durante el **primer trimestre del 2023**
- Las vacunas y pruebas diagnósticas mantienen un gravamen del 0% **hasta el 30 de junio de 2023**.

MODIFICACIONES PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO: (art. 224)

Entrada en vigor de este Título: **29 de julio de 2023** (DF 9ª)

Interposición de varios Recursos contencioso- administrativo

Cuando ante un juez o tribunal estuviera pendiente una pluralidad de recursos con idéntico objeto, el órgano jurisdiccional, si no se hubiesen acumulado, **tramitará** uno o varios con carácter preferente previa audiencia

de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás, **en el estado en que se encuentren**, hasta que se dicte sentencia en los primeros.

Supuesto en los que se presentado el escrito de demanda se conoce la admisión de un recurso de casación que presenta identidad jurídica

Recibido el testimonio de la sentencia del recurso de casación, el juzgado o tribunal alzará la suspensión y dará un nuevo trámite de audiencia a las partes personadas, por plazo común de diez días, a fin de que aleguen sobre la incidencia que dicho pronunciamiento tiene para resolver el recurso. Evacuado el traslado o transcurrido el plazo conferido, se continuará la tramitación del procedimiento en el momento en que se encontrare antes de la suspensión, salvo que las partes desistan del recurso o se allanen, en cuyo caso el juzgado o tribunal resolverá lo procedente.

Se presume que existe interés casacional:

Cuando dicha resolución se aparte de la jurisprudencia existente de modo deliberado por considerarla errónea **o de modo inmotivado pese a haber sido citada en el debate o ser doctrina asentada.**

Plazo para emplazar a las partes:

Ahora el plazo será de 15 días (antes era de 30 días)

Providencia de inadmisión

Se obliga a la Sección de admisión a motivar sucintamente la providencia que resuelva la inadmisión del recurso de casación por no apreciar la existencia de interés casacional objetivo

Se prevé la figura del recurso de casación testigo.

En aquellos supuestos en los que la Sección de admisión aprecie la existencia de un gran número de recursos que versen sobre un debate jurídico sustancialmente igual, podrá admitir a trámite uno de ellos, siempre de conformidad con el resto de requisitos de admisibilidad de la LJCA, y ordenar la suspensión del resto hasta que se dicte sentencia en el recurso testigo.

Régimen transitorio:

Con carácter general las nuevas normas resultan de aplicación a las resoluciones de los juzgados y tribunales que se dicten con posterioridad a la entrada en vigor del RDL 5/2023 (fecha de entrada en vigor de estos cambios será el 29 de julio de 2023). Los únicos supuestos de aplicación inmediata son los que plantean la posibilidad de pleito o recurso de casación testigo.

REGISTRO DE TITULARIDADES REALES (art. 148)

Entra en vigor **cuando se apruebe el desarrollo reglamentario.**

Infracción administrativa:

Se añade que el incumplimiento de la obligación de identificación e información al Registro Central de Titularidades Reales, así como de aquellas otras obligaciones previstas en el Real Decreto de creación de dicho Registro para las personas jurídicas, fideicomisos tipo trust y entidades o estructuras sin personalidad jurídica **dará lugar a una infracción administrativa.**

Corresponderá al Ministerio de Justicia la determinación de la gravedad de cada una de las infracciones, la determinación de las posibles sanciones a imponer en relación con cada infracción, el establecimiento del procedimiento sancionador y la competencia para el ejercicio de la potestad sancionadora derivada del incumplimiento de lo previsto en el párrafo anterior

Acceso al Registro de Titularidades Reales:

Los sujetos obligados de la Ley 10/2010, de 28 de abril, tendrán acceso a la información vigente contenida en el Registro y recabarán prueba del registro o un extracto de este para el cumplimiento de sus obligaciones en materia de identificación del titular real.

Ahora se añade que los sujetos obligados no se basarán únicamente en la información contenida en el registro, debiendo realizar comprobaciones adicionales, salvo en los casos de relaciones de negocios o clientes sometidos a medidas simplificadas de diligencia debida y siempre que la información obtenida sea razonablemente satisfactoria y no ofrezca motivos de sospecha.

Las personas u organizaciones no incluidas en los apartados anteriores **que puedan demostrar un interés legítimo en su conocimiento** podrán acceder exclusivamente a los datos consistentes en el nombre y apellidos, mes y año de nacimiento, país de residencia y de nacionalidad de los titulares reales vigentes de una persona jurídica o entidad o estructura sin personalidad jurídica, así como a la naturaleza de esa titularidad real, en particular, al dato de si la misma se debe al control de la propiedad o al del órgano de gestión de la misma.

AYUDA EXTRAORDINARIA Y TEMPORAL PARA SUFRAGAR EL PRECIO DE DETERMINADOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS PARA LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE POR CARRETERA QUE TIENEN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS POR EL GASÓLEO DE USO PROFESIONAL (art. 167)

El importe de la ayuda ascenderá a 0,20 euros por cada litro de gasóleo para uso general utilizado como carburante en el motor de los vehículos citados en el apartado 2 del artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales en los suministros realizados entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2023, a 0,10 euros en los

suministros realizados entre el 1 de abril y el 30 de septiembre de 2023, y a 0,05 euros en los suministros realizados entre el 1 de octubre y el **31 de diciembre de 2023**.

DESAHUCIOS Y DE LOS LANZAMIENTOS PARA HOGARES VULNERABLES SIN ALTERNATIVA HABITACIONAL (art. 168, 169 y 170)

Se prorroga **hasta el 31 de diciembre de 2023** la suspensión de los desahucios y lanzamientos para hogares vulnerables.

Se prorroga la suspensión **hasta el 31 de diciembre de 2023** del procedimiento de desahucio y de los lanzamientos para personas económicamente vulnerables sin alternativa habitacional en los supuestos de los apartados 2.º, 4.º y 7.º del artículo 250.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, y en aquellos otros en los que el desahucio traiga causa de un procedimiento penal.

Se prorroga hasta el 31 de enero de 2024 el procedimiento para la obtención de compensaciones se iniciará a instancia de parte, mediante la correspondiente solicitud.

El derecho a la compensación por parte del propietario se extiende hasta el **31 de diciembre de 2023**. La solicitud podrá presentarse hasta **el 31 de enero de 2024**.

IMPOSIBILIDAD DE DESPEDIR: (art. 173)

En aquellas empresas beneficiarias de las ayudas directas previstas en el presente real decreto-ley, el aumento de los costes energéticos no podrá constituir causa objetiva de despido **hasta el 31 de diciembre de 2023** (se prorroga hasta esta fecha).

AVALES A LA VIVENDA: (art. 191)

Aprobación de una línea de avales para la cobertura parcial por cuenta del Estado de la financiación para la adquisición de la primera vivienda destinada a residencia habitual y permanente por jóvenes y familias con menores a cargo.

DERECHO AL OLVIDO ONCOLÓGICO: (art. 209 y 210)

Seguro de vida:

El tomador de un seguro sobre la vida no está obligado a declarar si él o el asegurado han padecido cáncer una vez hayan transcurridos cinco años desde la finalización del tratamiento radical sin recaída posterior. Una vez transcurrido el plazo señalado, el asegurador no podrá considerar la existencia de antecedentes oncológicos a efectos de la contratación del seguro, quedando prohibida toda discriminación o restricción a la contratación por este motivo.

Nulidad de determinadas cláusulas:

Serán nulas aquellas cláusulas, estipulaciones, condiciones o pactos que excluyan a una de las partes por tener VIH/SIDA u otras condiciones de salud. Asimismo, será nula la renuncia a lo estipulado en esta disposición por la parte que tenga VIH/SIDA u otras condiciones de salud.

RECUERDA ALGUNA MEDIDAS APROBADA POR EL RD-Ley 20/2022

- **ACTUALIZACIÓN DEL ALQUILER:** Se prolongó **hasta el 31 de diciembre de 2023** la limitación extraordinaria de la actualización anual de la renta de los contratos de arrendamiento de vivienda (artículo 18 de la LAU), de manera que, **en defecto de acuerdo entre las partes, la actualización de la renta no pueda superar el resultado de aplicar la variación anual del Índice de Garantía de Competitividad (2%)**
- **LIBERALIZACIÓN INVERSIONES:** se prorrogó **hasta el 31 de diciembre de 2024** la suspensión del régimen de liberalización de las inversiones provenientes de la Unión Europea y de la Asociación Europea de Libre Comercio, que se aplica a las empresas cotizadas y no cotizadas cuando la inversión supera los 500 millones de euros y suponga una participación superior al 10% de la sociedad adquirida.
- **MORATORIA CONTABLE:** Se prorrogó durante los ejercicios 2022, 2023 y 2024 la moratoria contable, es decir, la no consideración de las pérdidas sufridas en 2020 y 2021 como causa de disolución por pérdidas prevista en la Ley de Sociedades de Capital, con el objetivo de permitir que las empresas viables puedan disponer de un plazo suficiente y definitivo para normalizar su situación
- **SUMINISTROS BÁSICOS:** Se amplió también, **hasta el 31 de diciembre de 2023**, la prohibición del cortar los suministros básicos, luz, agua y gas, a consumidores vulnerables, a la vez que se mantiene para este colectivo el descuento en la factura eléctrica a través del bono social. (art. 4)

Consultas de la DGT



ISD. Se pregunta cómo tributa los bienes heredados del hermano que no aceptó la herencia del padre premuerto.

Fecha: 07/06/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1620-23 de 07/06/2023](#)

El padre del consultante falleció en septiembre de 2022, instituyendo herederos mediante testamento al consultante y a su hermano y legándoles, además, a ambos bienes concretos. Posteriormente, en diciembre de 2022, fallece el hermano del consultante sin haber aceptado ni repudiado la herencia de su padre. El consultante fue declarado heredero "ab intestato" de su hermano.

Se pregunta si el consultante al liquidar el impuesto por la herencia recibida de su hermano tiene que incluir aquellos bienes que su hermano heredó de su padre mediante herencia.

El consultante deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes y derechos adquiridos de su padre (el primer causante), liquidación en la que se incluirán tanto los bienes adquiridos por herencia por ser instituido él mismo heredero, como los bienes adquiridos como heredero transmisario, al fallecer su hermano –también instituido heredero por su padre– sin haber aceptado esta herencia. Asimismo, en esta liquidación se incluirán los bienes concretos que el padre legó al consultante en el testamento.

Por otra parte, tal y como se informó en la resolución V1355-23, de 22 de mayo, en contestación a consulta vinculante, **respecto de los bienes legados por el padre del consultante al hermano fallecido**, este último se convirtió en legatario desde el momento del fallecimiento de su padre, debiendo liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los legados que le hubiere otorgado como consecuencia del testamento, al producirse el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD el día del fallecimiento del causante. Por lo que, conforme a lo dispuesto en el artículo 881 del Código Civil, según el cual "el legatario adquiere derecho a los legados puros y simples desde la muerte del testador, y lo transmite a sus herederos", los bienes legados formarán parte del caudal relicto del legatario fallecido antes de recibir estos bienes, y en consecuencia, **el consultante, como heredero de su hermano fallecido deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia que reciba de su hermano –en la que se incluirán estos bienes–, al producirse de nuevo el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD con la muerte de su hermano.**

ISD/ITP. Se pregunta cómo tributa la renuncia a la parte de un inmueble.

Fecha: 07/06/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1621-23 de 07/06/2023](#)

El consultante, su mujer y su sobrina son titulares del pleno dominio de un inmueble que, según manifiesta en su consulta, ha pagado íntegramente el matrimonio. Actualmente la sobrina quiere **renunciar a su parte del inmueble.**

Si la operación está sujeta a tributación.

La escritura de renuncia por parte de la **sobrina no va a suponer la disolución de la comunidad sino la adquisición por el consultante y su mujer de un tercio del inmueble.** Que la operación se califique como

una donación por parte de la sobrina al consultante y su mujer y tribute en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o como una transmisión onerosa, en el que el pago de la misma se realizó de forma anticipada por los consultantes y tribute por el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, depende de las circunstancias concurrentes en la transmisión, es decir, **dependerá de la existencia o no de contraprestación, y será una cuestión de prueba ante la oficina gestora competente.**

IVA. Obligación de soportar la cuota del IVA cuando el emisor de la factura entrega la misma al cabo de 1 año.

Fecha: 26/06/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1834-23 de 26/06/2023](#)

La consultante es una persona física que prestó unos servicios de notaría (otorgamiento de dos escrituras) a un Ayuntamiento y emitió las facturas correspondientes el día del devengo e ingresó las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la autoliquidación trimestral correspondiente. No obstante, dichas facturas no fueron entregadas al destinatario hasta pasado el plazo de un año desde la fecha de devengo.

Si el destinatario está obligado a soportar la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida.

El artículo 88 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

(...)

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

(...)”.

En este sentido, debe destacarse que el artículo 88.Tres de la Ley 37/1992 hace referencia a que la repercusión del Impuesto debe realizarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente. Es decir, **no basta con su expedición por parte del prestador del servicio, sino que es necesario que la misma sea entregada al destinatario.**

Dado que, tal y como se manifiesta en el escrito de consulta, se expidió inicialmente factura por las referidas operaciones dentro del plazo de un año posterior al devengo pero las mismas no se llegaron a entregar al destinatario, resultará de aplicación lo previsto en el artículo 88 de la misma Ley en relación con la repercusión inicial de las cuotas devengadas y, en particular, lo previsto en el apartado cuatro de dicho artículo 88, **que establece la pérdida del derecho a la repercusión inicial cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.**

Por consiguiente y por lo que al objeto de la consulta se refiere, el plazo para repercutir el Impuesto mediante la expedición y entrega de la oportuna factura fue de un año contado desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente a la operación gravada.

Este plazo de caducidad del derecho al traslado por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria al destinatario de la operación ha de interpretarse, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 5 de diciembre de 2011 y 18 de marzo de 2009, y este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 25 de julio de 2018, con número de referencia V2221-18,

en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que la entidad destinataria de las operaciones no estuviera obligada a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho de las entidades prestadoras a repercutir el mismo, **no se impide que aquélla pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto**. En este sentido, señala el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 18 de marzo de 2009, lo siguiente:

“(…)

CUARTO.- Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, la ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

(…)”.

Artículo de nuestro experto de cabecera en IVA

IVA. JOSÉ M^a TOCORNAL. Comentarios a la Resolución 00/06654/2022/00/00 del [TEAC de 19/07/2023](#).

Fecha: 26/07/2023

Procede la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que, formando parte del patrimonio de la empresa, se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado. La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Caso planteado: Inmueble, cuya titularidad corresponde a una sociedad, que se corresponde con el domicilio fiscal de la entidad, lugar donde asimismo desarrolla su actividad económica. Asimismo, sin que exista contrato de arrendamiento, dicho inmueble es utilizado como vivienda habitual de los socios de la entidad.

En el Acta incoada correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, la Administración tributaria había reconocido como afecto a la actividad, un 20 % del Inmueble.

Inicialmente, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 95 de la Ley del IVA, la Inspección niega el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los suministros de agua, luz y gas, aduciendo que dicho inmueble no está afecto directa y exclusivamente a la actividad de la sociedad, sino que se afecta de forma parcial.

Dicho artículo 95 permite la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se van a afectar directa y exclusivamente a actividades empresariales o profesionales.

Esto es, para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las referidas adquisiciones, se requiere que los bienes o servicios se utilicen exclusivamente en el desarrollo de esas actividades económicas; de modo que los bienes o servicios adquiridos que se utilicen, además de, en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, para usos privados alternativa o simultáneamente, no se consideran afectos directa y exclusivamente afectos al desarrollo de esas actividades, por lo que las cuotas soportadas con motivo de su adquisición, no resultan deducibles.

Cuestión diferente es para los denominados bienes de inversión (definidos como tales para el IVA en el artículo 108 de la Ley del IVA). Para estos bienes, se permite la afectación parcial, de modo que, en la medida en la que se afecten a actividades empresariales o profesionales, las cuotas soportadas en su adquisición resultarán deducibles, en dicha proporción.

El criterio administrativo es claro, sólo se admite la deducción parcial de las cuotas de IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión, no teniendo tal consideración los consumos de suministros que se puedan producir con ocasión de la utilización de un inmueble simultáneamente como vivienda habitual del socio y como domicilio social de la sociedad.

En este sentido, se cita la [Consulta DGT V0257-21](#), de 16/02/2021:

En lo que se refiere a la posible deducibilidad de las cuotas soportadas por los suministros contratados en la vivienda, como el agua o la luz, del mismo artículo 95 de la Ley del Impuesto se deriva que no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, toda vez que se prevé su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda. En caso de tratarse de suministros destinados en exclusiva a la actividad empresarial o profesional, serán deducibles las cuotas soportadas por dichas adquisiciones.

Por lo que respecta a la deducción del IVA soportado por la adquisición de una vivienda en régimen de ganancias dedicada, parcialmente, a la actividad económica del consultante, serán deducibles siempre que dicha vivienda se afecte como bien de inversión al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del consultante y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica.

Este es también el criterio que se desprende, indirectamente, de las Resoluciones del Tribunal Administrativo Económico Central de 10/05/2011 ([R.G. 01350/2009](#)) y de 21/10/2020 ([R.G. 02866/2017](#)).

Y, en ámbito comunitario las sentencias del TJUE, de [21/02/2013, Asunto C-104/12](#), la de [12/02/2009, Asunto C-515/07](#), en el mismo sentido.

Tratamiento que se da en la imposición directa a los gastos relativos a bienes o servicios no afectos de modo exclusivo a la actividad económica del obligado tributario. Relación con la normativa reguladora del IVA.

El criterio en el IVA es distinto al aplicable para imposición directa ya sea en el IRPF si se trata de un empresario persona física o en el Impuesto sobre Sociedades para personas jurídicas.

1) En el IRPF cabe la posibilidad de deducir gastos relativos a bienes o servicios no afectos de modo exclusivo a la actividad económica del obligado tributario. (véase artículo 22 del Real Decreto 439/2007, Reglamento del IRPF)¹.

¹ Artículo 22 RIRPF. Elementos patrimoniales afectos a una actividad.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

En la misma consulta de la DGT antes señalada ([V0257-21, de 16/02/2021](#)), para el caso de la deducción de los gastos en el IRPF establece:

“De lo anterior se desprende que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Cumpliéndose esta condición, se podrá afectar la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica.

Esta afectación parcial supone que el contribuyente podrá deducirse los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, tasa de basuras, comunidad de propietarios, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido”.

Y, con relación con los gastos derivados de los suministros de la vivienda habitual del contribuyente parcialmente afecta a su actividad económica, véase el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2018, ha modificado la regla 5.ª del apartado 2, letra b) del artículo 30 de la Ley 35/2006².

2) En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades cabe también la afectación parcial a la actividad económica de los elementos patrimoniales y la deducción de los gastos en proporción a dicha afectación si se tiene presente el modo de cálculo de la Base imponible contemplado en el artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a cuyo tenor *“la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas*

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

² **Artículo 30.2.5ª, letra b) Ley del IRPF**

5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

El TEAR de Madrid, en la Resolución de 24/02/2022 (RG 28/10205/2019 y acumuladas), que dictó en relación al Impuesto sobre Sociedades aceptó el porcentaje de afectación del inmueble a la actividad económica del sujeto pasivo fijado por la Inspección (un 20 %) y la deducción de los gastos por suministros en dicho porcentaje.

3) Con relación al IVA. El hecho de que en el ámbito de la imposición directa quepa la afectación parcial de los elementos patrimoniales a la actividad económica, con la consiguiente posibilidad de deducir los gastos por bienes y servicios en el porcentaje correspondiente a dicha afectación a la hora de determinar la Base imponible, no permite extender, sin más, tal conclusión en el ámbito del IVA respecto de la deducción de las cuotas soportadas.

Nos encontramos ante impuestos diferentes e independientes, con una regulación específica, también distinta, que no tienen por qué, guardar correlación alguna en esta materia³.

Dicho todo lo anterior, ya dentro del propio IVA, y dado que se trata de un **impuesto armonizado**, se hace necesario, contrastar los artículos implicados de la Ley 37/1992, Ley del IVA, con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, pues deberán ser interpretados según el sentido de esta última en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión.

En efecto, llegados a este punto cabe recordar que el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea conlleva la obligación de los órganos jurisdiccionales de hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia de la Directiva llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

(Sentencias TJUE 11/06/2020, [Asunto C-146/19](#); 08/05/2019, [Asunto C-566/17](#),...)

Pues bien, el principio de primacía del Derecho de la Unión obliga a interpretar la normativa interna española de forma acorde con lo dispuesto en la Directiva IVA. (En el caso presente, los artículos 168 y 168.bis de la Directiva Comunitaria⁴).

³ A título de ejemplo, como no lo hacen tampoco en el caso de los gastos por atenciones a clientes o asalariados, que podrán resultar deducibles en el IS, pero nunca se generarán cuotas deducibles en el IVA por aplicación del Artículo 96.uno 5º de la LIVA.

4 "Artículo 168

En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

El artículo 168 bis de la Directiva IVA contempla expresamente la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas por los gastos relacionados con un bien inmueble que forma parte del patrimonio empresarial de un sujeto pasivo y que se utiliza por este, tanto para la actividad económica como para fines privados. La deducción de tales cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a la utilización del inmueble en la actividad empresarial.

En consecuencia, el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA debe ser interpretado de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en el consignados ni constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, alcanzando también a los bienes inmuebles.

En virtud de lo expuesto, la Resolución del TEAC de 19/07/2023 que se analiza, concluye con que deben entenderse incluidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles.

El TEAC considera que, conforme a lo dispuesto en los artículos 168 y 168 bis de la Directiva Comunitaria, cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado.

La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

En el mismo sentido se pronuncia la [Sentencia del TSJ de Andalucía, de fecha 10/02/2022](#); número 5493/2022 (número de resolución 173/2022).

d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro".

Artículo 168 bis

1. En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con esta patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.