

Boletín semanal

Boletín nº41 26/10/2021

NOTICIAS

Las sociedades limitadas se podrán constituir 'online'.

El nuevo sistema permitirá disponer de ellas en seis horas. Además, elimina la presencia física de los promotores en la notaría...

Inspectores de la Hacienda local piden que la reforma fiscal no discrimine a las entidades locales.

La Asociación Nacional de Inspectores de la Hacienda Pública Local pedirá que la futura reforma fiscal no discrimine a las entidades locales...

El alza del 8,3% del coste de las bajas laborales endurece ya las inspecciones de la Seguridad Social.

eleconomista.es 25/10/2021

El fondo público de pensiones dará más facilidades a los autónomos que a las empresas.

eleconomista.es 21/10/2021

Así puedes combinar pensión y trabajo si quieres ampliar tu cotización a la Seguridad Social.

eleconomista.es 22/10/2021

Así detecta Hacienda tu dinero en efectivo 'bajo el colchón': esta es la forma de declararlo.

eleconomista.es 20/10/2021

FORMACIÓN

Cómo retribuir a los socios.

Seminario práctico, que trata las cuestiones más problemáticas para retribuir a los socios, ya sean administradores, trabajadores o sólo capitalistas.

JURISPRUDENCIA

Compraventa de maquinaria

COMENTARIOS

¿Qué consecuencias tiene incumplir el compromiso de la empresa de mantener el empleo por haber aplicado exoneraciones en el ERTE?.

Analizamos qué consecuencias puede tener para una empresa que ha percibido exoneraciones de cotización en el ERTE el incumplimiento de la "salvaguarda de empleo".

entre empresas realizada a través de una plataforma on line. Concepto legal de consumidor. STS Sala Civil de 11/10/2021

Inexistencia de dicotomía legal entre consumidor y usuario final. Las previsiones del TRLCU sobre desistimiento en los contratos a distancia y fuera de los establecimientos mercantiles solo son aplicables a consumidores.



NOVEDADES LEGISLATIVAS

MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL - Normas Técnicas de Auditoría (BOE nº 252 de 21/10/2021)

Resolución de 14 de octubre de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría,...



CONSULTAS TRIBUTARIAS

Consideración como gasto la cuota de RETA pagada mientras se percibe prestación por cese de Autónomos. Tributación de éstas (cuota y prestación).

Naturaleza del pago de cuotas del RETA durante el periodo en que se reciben prestaciones por cese y consideración de gasto de la actividad...



AGENDA

Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

ARTÍCULOS

Prestación por Cese y Cuota de cotización de Autónomos durante COVID-19. Tratamiento Fiscal.

Siguen existiendo dudas sobre el correcto tratamiento fiscal que los trabajadores autónomos, deben realizar para no tener problemas con la AEAT...



CONSULTAS FRECUENTES

¿Qué aportaciones a Planes de Pensiones son las primeras que deben reducir mi base imponible de IRPF?.

Novedad publicada el 20.10.2021, que establece un orden de prelación en la aplicación de las cantidades pendientes de reducción por aportaciones...



FORMULARIOS

Escrito de alegaciones a acta de la Inspección de Trabajo sobre ERTE por coronavirus

Modelo de escrito de alegaciones a acta de la Inspección de Trabajo sobre ERTE por coronavirus, por la infracción de mantener trabajando a empleados que han sido incluidos en un ERTE y están cobrando prestación

La mejor AYUDA para el Asesor y el Contable: contrata nuestro SERVICIO PYME



Todo lo que necesitas
en un mismo sitio
POR MENOS DINERO

Manuales
Contratos
Jurisprudencia
Legislación

Formación
Herramientas de Cálculo
Formularios
Casos Prácticos

PRUÉBALO
1 MES GRATIS

Prueba YA la mejor ayuda para el Asesor y el Contable por sólo 21€ + IVA

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº41 26/10/2021

Consideración como gasto la cuota de RETA pagada mientras se percibe prestación por cese de Autónomos. Tributación de éstas (cuota y prestación).

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V2255-21. Fecha de Salida: - 12/08/2021

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante manifiesta que ha recibido la prestación por cese de actividad prevista en el artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2021.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Naturaleza del pago de las cuotas del régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos de la Seguridad Social (RETA) durante el periodo en que se reciben dichas prestaciones y si tiene la consideración de gasto de la actividad económica el pago satisfecho de dichas cuotas.

CONTESTACION-COMPLETA:

El artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo (BOE de 27 de enero), establece que los trabajadores autónomos podrán solicitar la prestación por cese de actividad prevista en el citado artículo 327 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE de 31 de octubre), siempre que concurren los requisitos establecidos en este precepto y en los apartados a), b), d) y e) del artículo 330.1

del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, debiendo acreditar en el primer semestre de 2021 una reducción de los ingresos computables fiscalmente de la actividad por cuenta propia de más del 50 % de los habidos en el segundo semestre de 2019; así como no haber obtenido durante el semestre indicado de 2021 unos rendimientos netos computables fiscalmente superiores a 7.980 euros.

Por tanto, esta prestación por cese de actividad es una prestación extraordinaria de la Seguridad Social para los trabajadores autónomos, cuya naturaleza es análoga a la prestación económica por cese total, temporal o definitivo, de la actividad que fue establecida en la Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos (BOE del día 6 de agosto) y se recoge en los citados artículos 327 y siguientes del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

*En consecuencia, **la calificación de tales prestaciones extraordinarias** (al igual que la de las referidas prestaciones generales por cese de actividad) **sería la de rendimientos del trabajo**, de conformidad con el artículo 17.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), que incluye entre los rendimientos íntegros del trabajo las prestaciones por desempleo, entendido éste de una forma amplia y no sólo comprensivo de la situación de cese de actividad correspondiente a los trabajadores por cuenta ajena.*

Por lo que se refiere al pago de las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos de la Seguridad Social, correspondiente al periodo en que se han percibido las referidas prestaciones, el apartado 7 del artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2021, establece:

“7. El trabajador autónomo, durante el tiempo que esté percibiendo la prestación, deberá ingresar en la Tesorería General de la Seguridad Social la totalidad de las cotizaciones aplicando los tipos vigentes a la base de cotización correspondiente.

La mutua colaboradora o, en su caso, el Instituto Social de la Marina, abonará al trabajador junto con la prestación por cese en la actividad, el importe de las cotizaciones por contingencias comunes que le hubiera correspondido ingresar de encontrarse el trabajador autónomo sin desarrollar actividad alguna, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 329 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.”

*Por lo tanto, en el caso de las prestaciones del artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2021, **el rendimiento de trabajo comprende la totalidad de la prestación recibida, incluyendo el importe de las cotizaciones por contingencias comunes** entregado por la mutua colaboradora o el Instituto Social de la Marina a cuyo pago queda obligado el autónomo. **Adicionalmente**, y considerando que la consultante determina el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación directa en su modalidad normal o simplificada conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, debe tenerse en cuenta que **este pago de las cotizaciones del RETA dará lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación de dicho rendimiento.***

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Localización y tributación a efectos de IVA de los servicios de intermediación entre empresas Chinas e importadores en España.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante actúa como agente independiente en el sector textil e intermedia en operaciones de venta de mercancía que efectúa un fabricante ubicado en China, a una multinacional española con establecimientos en todo el mundo de forma que la mercancía adquirida es remitida directamente a estos establecimientos mundiales según instrucciones del comprador.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Se plantea si los servicios de intermediación deben localizarse conforme al artículo 69 de la Ley 37/1992 o bien con el artículo 70.Dos de la misma Ley.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- De conformidad con el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

(...).”

Los servicios de mediación descritos en el texto de la consulta han de ser calificados como prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto. No

mencionándose expresamente en los antecedentes de hecho del escrito de consulta, se asumirá por este Centro Directivo que la mediación en las operaciones de venta son efectuadas por el consultante en nombre ajeno.

2.- Las operaciones de prestación de servicios se entienden realizadas conforme a lo dispuesto en los artículos 69 y 70 de la Ley del Impuesto que recogen, respectivamente, las reglas generales y especiales de localización de servicios. El primero de dichos preceptos establece que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”.

No obstante las dos anteriores reglas generales de localización de servicios, debe tenerse también en cuenta que el artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto señala que:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en

la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

(...)

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

(...).”.

Este Centro Directivo ha analizado en reiteradas ocasiones la forma en que el artículo 70.Dos ha de ser objeto de aplicación, así, en la contestación dada a la consulta de 13 de marzo del 2015, número V0838-15, se señaló lo siguiente:

“Las condiciones que deben concurrir para que la cláusula contenida en el artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto pueda ser objeto de aplicación podrían resumirse la siguiente manera:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales salvo cuando se trate de servicios de arrendamiento de medios de transporte y de servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 19 de febrero de 2009, Asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, interpretó la procedencia de la aplicación de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario, Athesia Druck, a un empresario establecido en un país tercero, Athesia Advertising (intermediario), aun cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por esta última sino por clientes de la misma y a través de la publicidad difundida en el territorio del primer proveedor, excluyendo,

sin embargo, la posibilidad de aplicar dicha cláusula para localizar los servicios que prestaría Athesia Advertising (intermediario) a sus clientes.

3º. La aplicación de lo dispuesto en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito **deberá valorarse individualizadamente de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.**

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

La norma no lo distingue, por lo que tampoco procede hacer distinción en su interpretación, de forma que cualquier uso o utilización efectiva que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, en cuanto se den el resto de requisitos que se vienen analizando, debe abrir la puerta a la aplicación de la norma.

Hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en territorio de aplicación del Impuesto. Una vez más, **parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio.** A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtenga de las operaciones en que se haya usado el servicio de que se trate en la medida en que constituyan un input empresarial y el total de ingresos que obtenga la entidad destinataria de la prestación como consecuencia de su explotación.

En esta situación, ha de señalarse la referencia a la naturaleza de la prestación de servicios que se está analizando en cada momento y su comparación con las operaciones o la situación del destinatario.

Respecto a los servicios objeto de consulta, en la medida en que sean inputs empresariales, habrán de vincularse con las operaciones a las que sirvan. De cualquier forma, ha de insistirse en que la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario o profesional que contrata puede ser directa o indirecta, como es el caso. Así, se establece en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes referida, cuando establece que *“una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata (...).”*

La Comisión Europea se ha pronunciado en su papel de trabajo nº 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 /CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor, **En consecuencia, rechaza en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.**

Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo. En este sentido, la Comisión considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo, o tiene previsto realizar, operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Por tanto, para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de aquellas operaciones que esté llevando a cabo o tenga previsto realizar en el Estado miembro donde se realiza materialmente el servicio.”.

*Aplicando el anterior criterio al supuesto planteado en la consulta, debe en primer lugar señalarse que **el servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena prestado por el consultante a un empresario establecido en China ha de localizarse fuera del territorio de aplicación del Impuesto y fuera de la Comunidad en base a lo establecido en el artículo 69 de la Ley del Impuesto. Cumplidos, por tanto, los dos primeros requisitos exigidos para la aplicación del artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto – servicio expresamente mencionado en el artículo 70.Dos y localización del mismo fuera del territorio de la Comunidad conforme a la reglas de***

localización del Impuesto- debe procederse a la localización de las operaciones efectuadas por el empresario chino.

De conformidad con el artículo 68.Dos de la Ley del Impuesto, establece que se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”.

En consecuencia, la entidad China no realiza operaciones sujetas al impuesto en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y por tanto, el servicio de mediación objeto de la consulta no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¿Qué consecuencias tiene incumplir el compromiso de la empresa de mantener el empleo por haber aplicado exoneraciones en el ERTE?.



Como ya conocemos, la prioridad de todas las normas adoptadas para combatir los efectos económicos de la pandemia es el **mantenimiento del empleo**.

Son varias las medidas aprobadas con ese objetivo; y una de las que más ha dado que hablar es, sin duda, **el compromiso de la empresa de mantener el empleo**, si se ha beneficiado de las exoneraciones de cotización de los ERTes, durante el plazo legalmente establecido, que va **desde el mínimo de seis meses hasta un máximo de 30 meses**, conforme al **Real Decreto-ley 18/2021**, de 28 de septiembre, de medidas urgentes para la protección del empleo, la recuperación económica y la mejora del mercado de trabajo.

Si no se respeta esta obligación, la ITSS iniciará actuaciones por dicho incumplimiento porque en **Supercontable** hemos tenido conocimiento que **la Tesorería General de la Seguridad Social está revisando la regularidad de las exoneraciones aplicadas**; y que **la ITSS está realizando actuaciones en las empresas**, levantando actas de infracción y solicitando la devolución de las cantidades indebidamente aplicadas en aquellos casos en los que entiende que se ha cometido alguna infracción.

El **Real Decreto-Ley 8/2020**, de 17 de marzo, que ha sido modificado por el **Real Decreto-Ley 18/2020**, de 12 de Mayo, de medidas sociales en defensa del empleo, establece que en los ERTes autorizados por causa de fuerza mayor vinculada al **CORONAVIRUS** se exonera a las empresas del pago de la aportación empresarial a la Seguridad Social, en determinados porcentajes en función del tamaño de la empresa, el mes de que se trate y el nivel de desafectación de trabajadores; siempre que éstas **se comprometan**

a mantener el empleo durante el plazo de seis meses desde la fecha de reanudación de la actividad.

Una vez que finalice el ERTE por COVID-19, **deberá reincorporarse a todos los trabajadores en las mismas condiciones laborales que estaban con anterioridad al expediente de regulación temporal de empleo y mantener el nivel de empleo** durante los seis



(o más) meses siguientes. De lo contrario, **se obligará al abono de los beneficios obtenidos** (las cuotas de aportación empresarial a la Seguridad Social no pagadas durante la suspensión de los contratos), con sus intereses de demora y recargos; y el posible inicio del procedimiento sancionador correspondiente, si no se devuelven voluntariamente.

Así lo establece la Disposición adicional sexta del **Real Decreto-Ley 8/2020**, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, denominada "**Salvaguarda del empleo**", modificada por el **Real Decreto-Ley 18/2020**, de 12 de Mayo, que señala:

"Las medidas extraordinarias en el ámbito laboral previstas en el presente real decreto-ley estarán sujetas al compromiso de la empresa de mantener el empleo durante el plazo de seis meses desde la fecha de reanudación de la actividad, entendiendo por tal la reincorporación al trabajo efectivo de personas afectadas por el expediente, aun cuando esta sea parcial o solo afecte a parte de la plantilla."

La última regulación en esta materia es el **Real Decreto-ley 18/2021**, de 28 de septiembre, de medidas urgentes para la protección del empleo, la recuperación económica y la mejora del mercado de trabajo, que prevé la prórroga de los efectos del **artículo 5 del Real Decreto-ley 30/2020**, de 29 de septiembre, de manera que las condiciones aplicables a dicha



salvaguada, tanto respecto de las exoneraciones disfrutadas con carácter previo a la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 18/2021](#), de 28 de septiembre, como respecto a las contempladas en el mismo.

Así, las empresas que reciban exoneraciones en las cuotas a la Seguridad Social por el [Real Decreto-ley 18/2021](#), de 28 de septiembre, quedan comprometidas a un nuevo periodo de seis meses de salvaguada del empleo, cuyo contenido, requisitos y cómputo se efectuará en los términos establecidos en la disposición adicional sexta del [Real Decreto-Ley 8/2020](#), de 17 de marzo y en el propio [artículo 5 del Real Decreto-ley 30/2020](#), de 29 de septiembre.

Si la empresa estuviese afectada por un compromiso de mantenimiento del empleo previamente adquirido, ***el inicio del nuevo periodo previsto se producirá cuando aquel hubiese terminado.***

La Dirección General de Trabajo aclara que el compromiso de la empresa de mantener el empleo ***es una obligación y no una mera declaración de voluntad***, por lo que, si no se cumple la misma, ***procederá el reintegro de las aportaciones empresariales y de recaudación conjunta dejadas de ingresar.***

Y el [Real Decreto-Ley 18/2020](#), de 12 de Mayo, señala que las empresas que incumplan este compromiso deberán reintegrar la totalidad del importe de las cotizaciones de cuyo pago resultaron exoneradas, con el recargo y los intereses de demora correspondientes, según lo establecido en las normas recaudatorias en materia de Seguridad Social, previas actuaciones al efecto de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social que acredite el incumplimiento y determine las cantidades a reintegrar.

Por tanto, la ***Inspección de Trabajo controlará si la empresa cumple el compromiso de mantenimiento de empleo*** y, en su caso, incoará actuaciones para acreditar el incumplimiento y determinar las cantidades a reintegrar.

No obstante lo anterior, resulta evidente que habrán de ser tenidas en cuenta las características y circunstancias de la empresa o del sector correspondiente, atendiendo en especial a:

- La estacionalidad o variabilidad del empleo.

- La correspondencia del empleo con eventos concretos, acontecimientos u otras especificidades sectoriales (pone como ejemplos las artes escénicas, musicales y del cinematográfico y audiovisual).

Asimismo, también debe tenerse en cuenta que NO se entenderá incumplido el compromiso de mantenimiento de empleo (6 meses) cuando:

- El contrato de trabajo se extinga por despido disciplinario declarado como procedente.
- Dimisión del/la trabajador/a.
- Jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez de/la trabajador/a.
- El fin del llamamiento de las personas con contrato fijo-discontinuo, cuando este no suponga un despido sino una interrupción del mismo.
- En contratos temporales, cuando el contrato se extinga por expiración del tiempo convenido o la realización de la obra o servicio que constituye su objeto o cuando no pueda realizarse de forma inmediata la actividad objeto de contratación.

La Dirección General de Trabajo, en una respuesta a una consulta de la CEOE, precisa que la empresa deberá mantener el empleo de manera que no podrán producirse extinciones - *sin perjuicio, por tanto de suspensiones o reducciones de jornada*



-, salvo aquellas que resulten ajenas a la voluntad del empresario o que se puedan resolverse válida y lícitamente por la concurrencia de las causas previstas en el [artículo 49.1.c\) del Estatuto de los Trabajadores](#), teniendo en cuenta, no obstante, lo previsto en el [artículo 5 de la Ley 3/2021](#), de 12 de abril, por la que

se adoptan medidas complementarias, en el ámbito laboral, para paliar los efectos derivados del COVID-19 (interrupción del cómputo de la duración máxima de los contratos temporales), a propósito de la extensión del periodo suspendido, debiendo en caso contrario **reintegrarse las cuotas dejadas de ingresar**.

Sentado lo anterior, **la empresa deberá poder acreditar que no se ha incumplido el compromiso de mantenimiento de empleo** porque el cese de la persona trabajadora se produjo por una de las causas que, tal y como se ha señalado antes, no implican incumplimiento de este compromiso; se produjo transcurrido ya el plazo de seis (o más) meses desde que se reanudó la actividad; o, en su caso, no le resulta de aplicación el compromiso de mantenimiento del empleo por concurrir un riesgo de concurso de acreedores en los términos previstos en la Ley Concursal.

Y no olvide que:

Existe debate sobre cómo debe interpretarse la obligación de las empresas de reintegrar la totalidad del importe de las cotizaciones de cuyo pago resultaron exoneradas, en caso de incumplir el compromiso de mantenimiento de empleo.



*Se cuestiona, por ejemplo, si el despido de un solo trabajador debe implicar la devolución del **importe de todas las exoneraciones percibidas por todos los trabajadores de la plantilla y por todos los meses que se hayan percibido**; y ello con independencia del número de trabajadores que tenga la plantilla de la*

*empresa, o si, por el contrario, **debe hacerse una aplicación proporcional de la devolución**, limitándola a la devolución de las exoneraciones que afectan a los trabajadores a los que se despida.*

La ITSS, a través de su Dirección General, publicó una Nota Interna en la que resolvía las dudas que se habían suscitado dentro de la propia ITSS

respecto a las consecuencias del incumplimiento de la "**salvaguarda de empleo**" optando por la devolución total, por ser este el criterio de la Dirección General de Trabajo del Ministerio, que, además, cuenta con el respaldo de la Tesorería General de la Seguridad Social.

Pero, no obstante, pone en evidencia la existencia de dudas incluso dentro de la propia ITSS y, por tanto, proporciona argumentos para discutir este criterio ante la propia ITSS y, en su caso, en los Juzgados.

Otros Documentos de su Interés:

- **Trámites para prorrogar los ERTEs hasta 28 de febrero de 2022.**
- **Nuevos ERTES entre el 1 de octubre de 2021 y el 28 de febrero de 2022.**
- **Trámites a comunicar en la salida y retorno de los trabajadores del/al ERTE.**
- **Tramitación del ERTE por causas objetivas, diferencias con el de fuerza mayor.**
- **¿Aplicar en octubre exoneraciones a la Seguridad Social por un ERTE conlleva un nuevo compromiso de mantenimiento del empleo?**
- **¿Cómo afecta el ERTE a las vacaciones de los trabajadores? ¿Y a las pagas extraordinarias?**

¿Ha mantenido trabajando a empleados incluidos en un ERTE y estaban cobrando prestación.? Le contamos lo que hace la Inspección de Trabajo

Antonio Millán - Abogado, Departamento Laboral de Supercontable.com - 25/10/2021

Los ERTEs como mecanismo para amortiguar las consecuencias de la pandemia en las empresas **están llegando a su fin**, porque, aunque el **Real**



Decreto-ley 18/2021, de 28 de septiembre, de medidas urgentes para la protección del empleo, la recuperación económica y la mejora del mercado de trabajo **permite la prórroga de los ERTEs**, son mínimos los que van a sobrevivir a partir de 1 de

Noviembre de 2021 y **son escasos también los que percibirán exoneraciones de cotización desde 1 de Noviembre hasta Febrero de 2022.**

Por el contrario, lo que sí se va incrementando progresivamente son **las actuaciones de la Inspección de Trabajo, y de la Tesorería General de la Seguridad Social**, para comprobar el cumplimiento de las normas y requisitos que, desde Marzo de 2020 hasta hoy, dan derecho a las empresas en ERTE a disfrutar las exoneraciones de cotización y, en su caso, a los trabajadores a percibir las prestaciones extraordinarias de desempleo por estas adscritos a un ERTE.

En un **comentario anterior** ya indicábamos que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social tiene encomendada la vigilancia del cumplimiento de la obligación de cotización y del correcto disfrute por los beneficiarios de la acción protectora de la Seguridad Social y el Desempleo.

En **Supercontable** hemos tenido conocimiento que **la Tesorería General de la Seguridad Social está revisando la regularidad de las exoneraciones aplicadas**; y que **la ITSS está realizando actuaciones en las empresas**, levantando actas de infracción y solicitando la devolución de las cantidades indebidamente aplicadas en aquellos casos en los que entienden que se ha cometido fraude.

Desde prácticamente el inicio de la aplicación de los ERTEs, la Administración viene advirtiendo que **la prestación por desempleo es incompatible con el trabajo por cuenta ajena** y que, por tanto, debe comunicarse al SEPE la reincorporación (total o parcial) de los trabajadores con carácter previo.

Según advierte la ITSS, el incumplimiento de esta obligación **puede ser constitutivo de infracciones** previstas y sancionadas en la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social aprobada por **Real Decreto legislativo 5/2000**.

En las actuaciones realizadas, la conducta más detectada por parte de la ITSS, y que es considerada como infracción laboral que puede ser fuertemente sancionada es:

Mantener trabajando a empleados que han sido incluidos en un ERTE y están cobrando prestación.

Esta conducta ya estaba contemplada como infracción al margen de los ERTEs. Es decir, la ITSS ya perseguía y sancionaba a aquellos perceptores de prestaciones, de desempleo o de la Seguridad Social, incompatibles con el trabajo que, sin embargo, son encontrados trabajando.

No obstante, esta conducta se ha acentuado con los ERTEs porque existen empresas que, para beneficiarse de las exenciones de cotización que llevan aparejadas los ERTEs, **han aprobado un expediente de regulación de empleo** pero, sin embargo, no han cesado en su actividad y **mantienen a los trabajadores prestando servicio**.

Es decir, el trabajador es incluido en un ERTE y cobra la prestación por desempleo pero, al mismo tiempo, sigue trabajando en la empresa de forma habitual y percibiendo **"en B o en negro"** su salario, o parte del mismo. Muchas empresas han tratado de justificar esta práctica con el **"argumento"** de la necesidad de aprovechar al máximo la **"ayuda pública"**; pero lo cierto es que se trata de **un fraude**.



Esta infracción tiene varias modalidades: **Trabajador en el ERTE y trabajando toda o parte de su jornada, trabajador desafectado**

parcialmente del ERTE pero que, sin embargo, trabaja toda la jornada completa, trabajador en ERTE y que está teletrabajando,...

La nota común a todas las modalidades indicadas es la existencia de un **fraude en el percibo de las prestaciones** por desempleo que se reconocen a los trabajadores y trabajadoras afectados por un ERTE y en las exenciones de cotización a la Seguridad Social de los trabajadores. Se trata, en definitiva, de dinero público que la ITSS ya está controlando **mediante actuaciones de comprobación e inspección**.

Estas conductas se consideran como **infracciones muy graves**; y se entenderá que la empresa incurre en una infracción por cada una de las personas trabajadoras que hayan solicitado, obtenido o disfruten fraudulentamente de las prestaciones de Seguridad Social.

Lógicamente, la empresa, con independencia de la sanción que se le imponga, **tendrá que devolver las exoneraciones percibidas, con sus intereses de demora y recargos correspondientes**.

Además, debe saber que en la infracción anterior, y también en otras como pueden ser contratar a beneficiarios o solicitantes de pensiones u otras prestaciones periódicas de la Seguridad Social; el incrementar indebidamente la base de cotización del trabajador de forma que provoque un aumento en las prestaciones que procedan; o el contratarlo simuladamente para la obtención indebida de prestaciones, **la empresa responderá solidariamente de la devolución de las cantidades indebidamente percibidas** por la persona trabajadora.

En cuanto a las sanciones a imponer, tras la reforma aplicable desde el **1 de Octubre de 2021**, el grado mínimo implica **multas desde los 7.501 euros**; y el grado máximo puede llegar hasta **225.018 euros**.

Asimismo, estas infracciones llevan aparejadas sanciones accesorias tales como pérdida de ayudas, bonificaciones y, en general, los beneficios derivados de la aplicación de los programas de empleo o formación profesional para el empleo,

con efectos desde la fecha en que se cometió la infracción.

Finalmente, respecto a los trabajadores, solicitantes y beneficiarios de pensiones o prestaciones de Seguridad Social, incluidas las de desempleo, **las infracciones muy graves se sancionarán con pérdida de la**



pensión o prestaciones durante un período de seis meses, y en el caso de las prestaciones o subsidios por desempleo o de la prestación por cese de actividad del trabajador autónomo, **con la extinción**.

De igual forma, se les podrá excluir del derecho a percibir cualquier prestación económica y, en su caso, ayuda de fomento de empleo durante un año, así como del derecho a participar durante ese período en formación profesional para el empleo.

Todo ello, sin perjuicio, como ya se ha indicado, del **reintegro de las cantidades indebidamente percibidas**.

Otros Documentos de su Interés:

- [Trámites para prorrogar los ERTes hasta 28 de febrero de 2022.](#)
- [Nuevos ERTES entre el 1 de octubre de 2021 y el 28 de febrero de 2022.](#)
- [Trámites a comunicar en la salida y retorno de los trabajadores del/al ERTE.](#)
- [Tramitación del ERTE por causas objetivas, diferencias con el de fuerza mayor.](#)
- [¿Aplicar en octubre exoneraciones a la Seguridad Social por un ERTE conlleva un nuevo compromiso de mantenimiento del empleo?](#)
- [¿Cómo afecta el ERTE a las vacaciones de los trabajadores? ¿Y a las pagas extraordinarias?](#)

Prestación por Cese y Cuota de cotización de Autónomos durante COVID-19. Tratamiento Fiscal.

Javier Gómez, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de Supercontable.com - 20/10/2021



Todavía hoy, más de año y medio transcurrido desde el comienzo de la desgraciada COVID-19, siguen existiendo dudas sobre el **correcto tratamiento fiscal que los trabajadores autónomos** de nuestro país, que perciben alguno

de los tipos de prestación por cese de la actividad por COVID-19 y ven exoneradas o devueltas las cotizaciones realizadas mensualmente a la TGSS en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos -RETA-, **deben realizar para no tener problemas con la Administración Tributaria.**

En realidad son lógicas estas dudas pues para paliar el efecto de la COVID-19 en el empleo, desde el primer **Real Decreto-Ley 8/2020** de 17 de Marzo hasta el último **Real Decreto-Ley 18/2021**, de 29 de septiembre, ha sido "abundante y cambiante" la normativa publicada y las implicaciones que sobre los trabajadores autónomos (y resto de trabajadores) ha tenido. En supercontable.com hemos matenido cumplida información al respecto en comentarios tales como:

- **¿Cómo tributa la exención de cuotas de Autónomos (RETA) por el COVID-19? ¿Y si la paga la empresa? ¿Y la prestación por cese?**
- **¿Cómo tributa la prestación extraordinario por cese de actividad de los autónomos?**

Pero creemos acertado, utilizando los **criterios mantenidos por la Dirección General de Tributos -DGT-**, realizar una exposición final de **cómo deberían ser tratadas estas percepciones y exoneraciones** en el Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas **-IRPF-**. Así, distinguiremos entre las distintas modalidades (*con terminología coloquial*) que han sido aplicadas:

PRESTACIONES POR CESE <i>(en sus distintas modalidades)</i>	Tendremos que: <ul style="list-style-type: none">• No está exenta.• Tributa en IRPF siendo calificada como rendimiento del trabajo aún cuando el autónomo realiza una actividad económica.• Se imputa en la declaración de la renta del ejercicio que corresponda (XXXX), a presentar entre abril y junio del año siguiente (XXX1)• No debe incluirse como un ingreso más del trimestre en el modelo 130 de pago fraccionado del IRPF.• Deben ser declaradas en el modelo 190, con clave C.
Nota Aclaratoria de la AEAT y diversas consultas vinculantes de la DGT , entre otras: V0098-21 de 18 de enero, V1296-21 de 7 de mayo y V2255-21 DGT de 12 de agosto.	

EXONERACIÓN DE CUOTA DE AUTÓNOMO	La exclusión total o parcial del pago de las cuotas del RETA como deriva de la inexistencia de obligación o exención determina que NO existirá : <ul style="list-style-type: none">• Rendimiento íntegro de la actividad a efectos de IRPF.• Gasto deducible en la determinación del rendimiento en IRPF.• Rendimiento del trabajo imputable al autónomo por la sociedad donde presta sus servicios cuando sea ésta la que habitualmente se "<i>hace cargo</i>" (paga) de esta cuota (al no existir la obligación de dicho pago durante el periodo al que se refiere la exención).
<ul style="list-style-type: none">• Consulta Vinculante V3130-20 DGT de 20 de octubre y consulta vinculante V1296-21 de 7 de mayo.• Sería el caso, por ejemplo, de las exoneraciones de cuotas establecidas en el artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2020, artículo 8 del Real Decreto-ley 24/2020 y,..., hasta llegar al último hasta ahora y vigente Real Decreto-ley 18/2021 en su artículo 8.	

PRESTACIÓN + DEVOLUCIÓN CUOTA DE AUTÓNOMO	Aquí habríamos de distinguir: <ul style="list-style-type: none">• La totalidad de la prestación recibida, incluyendo el importe de las cotizaciones por contingencias comunes entregado por la mutua colaboradora (o el ISM) a cuyo pago queda obligado el autónomo, serían calificados como rendimientos del trabajo y por tanto tributarían de esta forma en el IRPF.• El pago (mensual) de la cuota de Autónomo (cotizaciones al RETA), si se determina el rendimiento neto de la actividad económica por el método de estimación directa en su modalidad normal o
--	---

simplificada, da lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación de dicho rendimiento.

- Consulta Vinculante **V2255-21 DGT** de 12 de agosto.
- Sería el caso, por ejemplo, de las prestaciones articuladas en el **artículo 7** del **Real Decreto-ley 2/2021** y último y vigente **Real Decreto-ley 18/2021** en su **artículo 10**; en estos casos, la mutua colaboradora (o ISM) abona al autónomo junto con la prestación por cese en la actividad, el importe de las cotizaciones por contingencias comunes que ha cotizado y pagado del mes correspondiente.



Realmente este último tratamiento, sobre el que hemos estado demandando un posicionamiento de la DGT en fechas pasadas, resulta *bastante "curioso"* pues, como podemos comprobar en la propia consulta vinculante **V2255-21 DGT**, la **cuota de autónomo pagada la imputaremos como un gasto deducible en la determinación del rendimiento de la actividad**, sin embargo, cuando la Mutua Colaboradora "nos devuelve" esa cuota junto con la prestación por cese que correspondiera, habrá de ser computado **como un rendimiento del trabajo (fuera de la actividad económica)**.

La extralimitación del alcance de una inspección tributaria supone su anulación sin retroacción de actuaciones.

Mateo Amando López, Departamento Fiscal de SuperContable.com - 18/10/2021

Nos encontramos ante un necesario cambio de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sobre la retroacción de actuaciones **cuando se produce la extralimitación de las actuaciones de comprobación realizadas respecto al alcance inicialmente definido**. En su **resolución 3799/2018** de 22 de septiembre de 2021 el TEAC asume la última doctrina del Tribunal Supremo sobre las consecuencias del incumplimiento de respetar el



alcance, de tal forma que **no cabe su restauración a través de la retroacción de actuaciones.**

Recordemos que la retroacción se configura en el **artículo 239.3**, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

(LGT) para subsanar la anulación de procedimientos por motivos formales:

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Por tanto, **la retroacción de actuaciones conlleva que deba volverse al procedimiento para que en este se subsane el vicio formal**, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta. **Para el contribuyente la retroacción supone que no se ha acabado el procedimiento**, luego puede notificarse una nueva liquidación sin que la administración tenga que estar pendiente de la prescripción, sólo del plazo de caducidad del propio procedimiento. Por el contrario, la anulación total por motivos de fondo supondría tener que iniciar un nuevo procedimiento, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración.

Hasta ahora el TEAC consideraba un defecto formal no respetar el alcance de las actuaciones y en consonancia, cuando se acreditaba este hecho, ordenaba la retroacción de las actuaciones a ese punto, lo que daba la posibilidad a la Administración de subsanarlo notificando al contribuyente la ampliación del

alcance y seguir con el procedimiento, siempre dentro de los plazos marcados para el mismo en la Ley Tributaria:

Anterior criterio del TEAC:

Constituye un defecto procedimental trascendente el incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada. Su subsanación exige retrotraer las actuaciones para que se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario



Sin embargo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2021 (**STS 839/2021**), sobre una extralimitación del alcance de una comprobación limitada, **se castiga con mayor severidad estos excesos al considerar que no se trata de un simple defecto formal:**

La vulneración de los límites del alcance de la comprobación limitada no es un mero defecto procedimental no invalidante, sino que supone una alteración del alcance que el legislador ha previsto para este procedimiento, y en consecuencia produce indefensión al recurrente, en tanto la delimitación del alcance de la comprobación limitada crea en el ciudadano sometido al procedimiento un derecho reaccional a que no se rebase el ámbito del mismo, a partir de un determinado momento que el Reglamento ha establecido.

Por analogía, el Tribunal Económico Administrativo Central entiende que esta conclusión es aplicable también a un procedimiento inspector que rebasa los límites del alcance inicialmente notificado o posteriormente ampliado, lo que supone que **se trate de un defecto invalidante y por tanto no sea posible la retroacción de las actuaciones:**

Nuevo criterio del TEAC:

El incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada constituye un defecto invalidante. Y siendo por ello la infracción del objeto del procedimiento un defecto que trasciende lo formal o procedimental, no cabe su restauración a través de la retroacción de actuaciones.



En el caso planteado, nos encontramos con un procedimiento de inspección relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007 que se inició en junio de 2012 con alcance parcial limitado a la "Comprobación de los rendimientos del capital mobiliario", y que terminó al año siguiente con un acta de disconformidad en la que se imputaba una ganancia de patrimonio al no haberse justificado el origen de los fondos de una cuenta de una entidad mercantil de la que era socio y apoderado. La extralimitación del alcance es manifiesta.

Con el anterior criterio se hubiera ordenado la retroacción de las actuaciones y la administración habría podido, dentro del plazo legal establecido que restase para concluir las actuaciones inspectoras, notificar al contribuyente la ampliación del alcance de la inspección y dictar una nueva liquidación.

Con el nuevo criterio, **al haberse anulado el procedimiento sin más, opera la prescripción de la norma** y la Administración no puede iniciar otro

procedimiento, aunque hubiera tenido razón en el fondo del asunto.

¿Qué aportaciones a Planes de Pensiones son las primeras que deben reducir mi base imponible de IRPF?

Javier Gómez, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de Supercontable.com - 20/10/2021



Novedad publicada con fecha 20 de octubre de 2021 la que "crea" la necesidad de contestar a esta cuestión pues la normativa de IRPF, concretamente el Reglamento del Impuesto (**RD 439/2007 - RIRPF**), ha sido modificado para, entre otras

cuestiones, **establecer un orden de prelación en la aplicación de las cantidades pendientes de reducción por aportaciones a sistemas de previsión social (excesos) cuando los contribuyentes no hayan podido reducir su base imponible en ejercicios anteriores por insuficiencia de la misma o por aplicación de los límites (por ejemplo 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio) establecidos en la norma.**

Hemos de "refrescar" a nuestros lectores que la Ley 11/2020 de PGE para el ejercicio 2021, **modificó los límites máximos para reducir la base imponible del IRPF por estas aportaciones a partir de 2021**, que desarrollado en comentarios tales como "**La reducción por aportaciones a Planes de Pensiones en IRPF: Comparativa 2020 Vs 2021**", básicamente suponía:

Recuerde que:

*Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible podrán reducirse en los **5 ejercicios siguientes**.*

- La reducción del límite máximo general de aportaciones individuales de **8.000 euros a 2.000 euros al año**.
- Incremento del límite conjunto entre aportaciones individuales y contribuciones empresariales hasta 10.000 euros (**máximo 2.000 euros y 8.000 euros respectivamente**).
- Reducción de **2.500 euros a 1.000 euros anuales**, el límite para las aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente.

"EL APUNTE":

*El actual **Proyecto** de Ley de PGE para 2022 contempla disminuir el límite general de reducción aplicable en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, pasando de **2.000 euros a 1.500 euros anuales**, y elevar este límite de **8.000 euros a 8.500 euros** para las aportaciones realizadas mediante contribuciones empresariales; además, se contempla que **el trabajador individualmente pueda aportar al mismo instrumento de previsión social que el promotor siempre que estas aportaciones sean de igual o inferior importe a la respectiva contribución empresarial**.*

Pues bien, el **Real Decreto 899/2021**, de 19 de octubre, modifica el **artículo 51** RIRPF e introduce una nueva disposición transitoria 19ª para establecer, **cuando existan excesos de reducción pendientes de ejercicios anteriores**, un **orden o prioridad** sobre qué cantidades deben ser las reducidas en cada ejercicio; básicamente por **dos cuestiones**:

PRIMERA.- Pueden existir excesos pendientes de reducción de distintos ejercicios económicos.

En estos casos la norma (art. 51 RIRPF) contempla que **se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores** y siempre el ejercicio más antiguo para evitar perder derechos.

SEGUNDA.- Pueden existir excesos pendientes de reducción por aportaciones realizadas por el propio contribuyente como contribuciones imputadas al mismo por el promotor.

En estos casos (DT 19ª RIRPF) se entenderá que las cantidades pendientes de reducción **corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas** en dichos períodos impositivos y el exceso sobre dicho límite (si existe), se entenderá que corresponde **a aportaciones del contribuyente.**

Evidentemente, **las aportaciones realizadas en el ejercicio en curso serán las últimas en reducir la base imponible si existiesen excesos** de los 5 ejercicios precedentes (2016 a 2020 por ejemplo); **de no existir** cantidades pendientes, **reducirán la base imponible hasta los límites máximos** establecidos y cada una de ellas (individual o contribución empresarial) por su "canal" independiente.

¿Se puede constituir algún tipo de sociedad para ejercer una actividad económica que tribute por atribución de rentas en IRPF?

Mateo Amando López, Departamento Fiscal de SuperContable.com - 22/10/2021



Desde el 2015 la **aplicación del régimen especial de atribución de rentas se ha reducido notablemente** después de que la inmensa mayoría de las sociedades civiles pasaran a considerarse contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y la

Administración tributaria se volviese más estricta a la hora de valorar la documentación constitutiva de las comunidades de bienes.

En un principio, el **régimen de atribución de rentas** regulado en la sección 2ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) es de aplicación a las **sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica** que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. Así se desprende de la redacción de los artículos **87** y **8.3** de la LIRPF y **35.4** de la Ley General Tributaria, en una concatenación de alusiones.

Ahora bien, una cosa en la teoría y otra la práctica. Puestos a constituir una sociedad para ejercer una actividad económica conjunta por varias personas, con la intención de que la misma no tribute por el Impuesto sobre Sociedades sino a través del régimen de atribución de rentas a su socios, **debemos descartar las siguientes figuras:**

- **Sociedad civil:** Su número de identificación fiscal (NIF) comienza por la letra J. Desde el 1 de enero de 2016 se consideran contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades cuando tengan objeto mercantil, lo que se da si su objetivo es ejercer una actividad económica.
- **Comunidad de bienes:** Su NIF comienza por la letra E. Desde el 1 de enero de 2016 se mira con lupa que realmente exista un bien o derecho común preexistente propiedad de los socios que la constituyen. La falta del mismo motivará que en función del contrato de constitución la Administración tributaria otorgue un NIF con letra E como otras entidades sin personalidad jurídica no comprendidas en el resto de claves o bien un NIF con letra J como sociedad civil.

Por tanto, no existiendo un patrimonio común perteneciente en proindiviso a los socios que permitiera la constitución de una comunidad de bienes (o de una herencia yacente en caso de venir motivada por sucesión mortis causa), pareciera que no existiese alternativa. Nada más lejos de la realidad, al menos al momento de escribir estas líneas.

Otras Entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en el resto de claves (E)

Actualmente es posible constituir una sociedad sin personalidad jurídica, al margen de las denominaciones habituales, con el único requisito de que dos o más socios se pongan de acuerdo, lo documenten en un **contrato privado** y lo comuniquen a la Administración tributaria. Sin necesidad de aportación mínima, ni escritura pública ni registro alguno.

A la hora de presentar el **modelo 036** para solicitar el Número de Identificación Fiscal (marcando la casilla 110) deberá **consignar las siguientes opciones**:

- Casilla 65: Indicar que NO tiene personalidad jurídica.
- Casilla 70: Marcar Entidad en atribución de rentas constituida en España con actividad económica.
- Casilla 71: Seleccionar Otras Entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en el resto de claves (E).

En respuesta la delegación provincial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria le enviará la tarjeta acreditativa del NIF de la sociedad, que empezará por la letra E y tendrá carácter definitivo.

A partir de esta comunicación ya podrá emitir facturas a nombre de la entidad y las rentas obtenidas por la misma tributarán en sede de los socios a través de la atribución de rentas que se haga constar en el modelo 184.

Recuerde que:

*Cuando se decide ejercer una actividad económica conjunta por varias personas lo habitual es constituir una sociedad mercantil, principalmente para **limitar la responsabilidad de los socios al capital aportado**, que tributará por el Impuesto sobre Sociedades.*

*No obstante, **la burocracia, los costes o la obligatoria publicidad de los pactos de los socios** que conllevan las sociedades mercantiles son motivos*

suficientes para pensar en constituir en su lugar una entidad sin personalidad jurídica.

LIBROS GRATUITOS

	Libro Cierre Contable DESCARGAR GRATIS		Operaciones intracomunitarias DESCARGAR GRATIS
		45 Casos Prácticos DESCARGAR GRATIS	

PATROCINADOR

sage

Sage Despachos Connected

NOVEDADES 2019

[Contables](#)

[Fiscales](#)

[Laborales](#)

[Cuentas anuales](#)

[Bases de datos](#)

INFORMACIÓN

Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.

[Política protección de datos](#)

[Contacto](#)

[Email](#)

[Foro SuperContable](#)

ASOCIADOS



Entidad miembro de

aeca

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas