



**Planificación presupuestaria**  
para pequeños negocios como  
el tuyo.

Descargar guía

## Boletín semanal

Boletín nº06 08/02/2022

### NOTICIAS

#### **Trabajo elevará 35 euros el salario mínimo hasta alcanzar los 1.000 al mes.**

Ya hay propuesta para subir el SMI. Aunque en un principio CCOO y UGT han interpretado que la subida sería 'solo' hasta los 996 euros al mes frente...

#### **Los inspectores critican que el Plan de Control Tributario no incida sobre el Impuesto de Sociedades.**

La Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) ha criticado que el Plan de Control Tributario y Aduanero 2022 conceda el papel más...

#### **Gestha urge a abordar una reforma fiscal que ponga fin a décadas de "parches provisionales".**

europapress.es 08/02/2020

#### **La empresa podrá desgravarse hasta 301 euros por trabajador al aportar al fondo público de pensiones.**

eleconomista.es 07/02/2022

#### **Cómo conseguir una pensión de jubilación si no has cotizado lo suficiente.**

eleconomista.es 01/02/2022

#### **Las cotizaciones y el IRPF acaparan ya el 39,3% del salario del trabajador.**

eleconomista.es 05/02/2022

#### **¿Ha tenido ya efecto la reforma laboral? Los fijos se disparan pero sigue la rotación.**

cincodias.elpais.com 03/02/2022

#### **Las grandes constructoras aprueban la reforma laboral pero las subcontratas la temen.**

cincodias.elpais.com 02/02/2022

### FORMACIÓN

#### **Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades Mercantiles**

Conoce todos los trámites para llevar a cabo la completa extinción de la sociedad.

### COMENTARIOS

#### **¿Se puede despedir a un trabajador que solicita un permiso? ¿Qué ocurre si se realiza el despido?**

## JURISPRUDENCIA

### **El Tribunal Supremo considera que el despido de una empleada del hogar embarazada es nulo, aunque la empleadora desconozca su embarazo**

La Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que establece que el despido de una empleada del hogar embarazada es nulo, aunque la empleadora desconozca su situación, al entender que en este supuesto se debe aplicar la protección objetiva del embarazo, recogida en el artículo 55.5 b) del Estatuto de los Trabajadores.

## NOVEDADES LEGISLATIVAS

### **DISPOSICIONES GENERALES - Medidas urgentes (BOE nº 33 de 08/02/2022)**

Resolución de 3 de febrero de 2022, ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 32/2021, de para la reforma laboral...

## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### **Empresa dedicada a venta en línea. Obligación de alta en modelo 035 y autoliquidación en modelo 369. Alta en Régimen de la Unión (OSS).**

Consulta DGT V2950-21. Entidad dedicada a la venta en línea mediante plataformas a otros países de la Unión Europea. Alta en modelo censal 035 y...

## AGENDA

### **Agenda del Contable**

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

Contestamos a estas cuestiones con una recentísima Sentencia del TS, que considera que la extinción del contrato de una persona trabajadora que pide un permiso debe declararse NULO por discriminatorio.

## ARTÍCULOS

### **Hacienda calcula incorrectamente el importe de algunas sanciones tributarias.**

Esta es una de las conclusiones a extraer de la Sentencia de Audiencia Nacional que dirime distintas controversias relacionadas con la liquidación...

## CONSULTAS FRECUENTES

### **¿Puedo rectificar declaración de IVA ya presentada para deducir nuevas cuotas soportadas o debo hacerlo en las siguientes?.**

Esta cuestión para el TEAC está muy clara: el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período...

## FORMULARIOS

### **Solicitud de permiso por matrimonio**

Modelo de Solicitud de permiso por matrimonio

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 nº06 08/02/2022

**Empresa dedicada a venta en línea. Obligación de alta en modelo 035 y autoliquidación en modelo 369. Alta en Régimen de la Unión (OSS).**

*Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V2950-21. Fecha de Salida: - 19/11/2021*

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La entidad consultante es una gran empresa que se dedica a la venta en línea mediante plataformas a otros países de la Unión Europea.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

1.- Si tiene que darse de alta en el modelo censal 035 y presentar el modelo de autoliquidación 369 con carácter mensual.

2. Si superado el umbral de 10.000 euros tiene que darse de alta en el Régimen de la Unión (OSS) del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 8, apartado tres, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en su redacción dada

por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (BOE de 28 de abril), con efectos desde el 1 de julio de 2021, define las ventas a distancia intracomunitarias de bienes de la siguiente forma:

*“Tres. A efectos de esta ley, se entenderá por:*

*1º. “Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

*a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.*

*b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:*

*a’) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2º.*

*b’) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2º.”.*

Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, realiza entregas de bienes desde el territorio de aplicación del Impuesto hacia países de la Unión Europea. En consecuencia con lo anterior, la consultante realizará ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando sus destinatarios sean las personas previstas en el artículo 14 de la Ley o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, y siempre que sean bienes distintos a los previstos en la letra b) del apartado tres.1º del citado artículo 8 de la Ley, anteriormente citado, tal y como parece deducirse del escrito de consulta.

2.- La normativa referente al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes se regula en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006), que señala lo siguiente:

*“No obstante lo dispuesto en el artículo 32:*

*a) el lugar de entrega de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se considerará el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente;”.*

Este artículo ha sido objeto de transposición al ordenamiento jurídico español por el artículo 68.Tres de la Ley 37/1992, que para las ventas realizadas por un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del Impuesto dispone lo siguiente:

*“Tres. Se entenderán también realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:*

*(...)*

*b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:*

*a’) cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;*

*b’) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.*

Por otro lado, el apartado cuatro del citado artículo 68 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

*"Cuatro. No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado tres anterior, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse, la condición de la letra b').*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte."*

En este sentido, el artículo 73 de la Ley recoge el umbral máximo de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que permite mantener la tributación en origen señalando a tal efecto lo siguiente:

*"A los efectos previstos en el artículo 68.Tres.a) y b) de esta Ley, y en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de esta Ley, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.*

*Cuando las operaciones efectuadas durante el año en curso superen el límite indicado en el párrafo anterior, será de aplicación lo establecido en el artículo 68.Tres.a) de esta Ley y en el artículo 70.Uno.4.º.a) de esta Ley.*

*Los empresarios o profesionales que realicen estas operaciones podrán optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente o en el que estén establecidos, tratándose de las prestaciones de servicios, por la tributación de las mismas como si el límite previsto en el párrafo primero hubiera excedido los 10.000 euros. Cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o*

*el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.*

*Para la aplicación del límite a que se refiere este artículo debe considerarse que el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse a estos efectos.”.*

**Desde 1 de julio de 2021, este umbral incluye no solo los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el artículo 70.uno.4º y 8º de la Ley sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del artículo 68.Tres.a) y b) de la Ley del Impuesto.**

En este sentido es preciso señalar que el umbral de 10.000 euros se aplica de forma global a todas las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios incluidos en el mismo. Es decir, el umbral no se aplica individualmente país por país.

Tampoco se tendrán en cuenta las entregas interiores efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida que no constituyen ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

*Esto significa que, **hasta que supere los 10.000 euros**, la consultante podrá seguir tributando por sus ventas a distancia intracomunitarias de bienes como si se tratarán de entregas interiores sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido español.*

**No obstante lo anterior, la consultante podrá decidir no aplicar el umbral de los 10.000 euros y aplicar la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones que localiza dichas ventas en el territorio de llegada de las mercancías, según lo previsto en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE. Esta opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.**

El ejercicio de esta opción ha sido objeto de desarrollo por el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio (BOE de 16 de junio), en vigor desde el 1 de julio de 2021, que dispone lo siguiente:

*“Los empresarios o profesionales que hubiesen optado por la tributación fuera del territorio de aplicación del Impuesto de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 68.Cuatro de la Ley del Impuesto y de las prestaciones de servicios previstas en el artículo 70.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 73 de la misma, deberán justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo en el supuesto de que dichas operaciones tributen por el régimen especial previsto en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.*

*Dicha justificación podrá efectuarse, en particular, mediante la presentación de los justificantes de declaración-liquidación o de ingreso del IVA devengado o adeudado en dicho Estado miembro.*

*Las mencionadas opciones deberán ser reiteradas por el empresario o profesional una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocadas.”.*

*En cualquier caso, desde el momento en que la consultante supere el umbral de los 10.000 euros, la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones anteriormente citada será de aplicación y el Impuesto sobre el Valor Añadido será debido en cada Estado miembro de llegada de las mercancías.*

Para facilitar la aplicación de las nuevas reglas de tributación del comercio electrónico la Comisión Europea ha publicado una relación con los tipos



impositivos aplicables a cada categoría de bien y servicio por los diferentes Estados miembros que pueden ser consultados en las siguientes direcciones:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/vatSearchForm.html](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html)

[https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_es.htm#shortcut-11](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm#shortcut-11)

**En los supuestos de opción por tributación en destino o superar el umbral, la consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión** previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y que se analiza en el apartado 3 de esta contestación.

**En otro caso, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros** en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

3.- El régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 univicies a 163 quatervicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecies de la Directiva 2006/112/CE.

*Este régimen permite a los empresarios que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un **sistema de ventanilla única** (OSS, en su acrónimo inglés).*

De acuerdo con lo previsto en el artículo 163 quinvicies apartado Uno el régimen especial es de aplicación

Este sistema de ventanilla única **requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones.**

No obstante, para los empresarios o profesionales, como la consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 unvicies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 duovicies de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que la consultante deberá:

*“a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.*

*b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.*

*c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.*

*Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.*

*Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de*

*la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:*

*a') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.*

*b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.*

*En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.*

*En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo.*

*La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.*

*Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor*

*añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.*

*Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.*

*Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.*

*d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.*

*e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.*

*Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.*

*El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.*

f) *Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.*”.

La opción por la aplicación del régimen de la Unión se desarrolla en el artículo 61 terdecies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en vigor desde el 1 de julio de 2021, que establece lo siguiente:

*“1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:*

*a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o*

*b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.*

*En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.*

*No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.*

*Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el*

*empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.”.*

Por último, en cuanto a las obligaciones formales que acarrea dicho régimen especial, el artículo 61 sexiesdecies del Reglamento del Impuesto señala, para el régimen de la Unión, lo siguiente:

*“1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:*

*a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;*

*b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;*

*c) la fecha de realización de la operación;*

*d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;*

*e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;*

*f) el tipo del Impuesto aplicado;*

*g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;*

*h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;*

*i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;*

*j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;*

*k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de*

*servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;*

*l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.”.*

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde la consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice, y
- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar la consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

Por último, en relación al régimen de deducción de las cuotas soportadas relacionadas con las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, señalar lo siguiente:

*Si la consultante se acoge al régimen de la Unión, el artículo 163 ter de la Ley 37/1992 dispone que no podrá deducir en la declaración-liquidación que presente en el régimen especial (modelo 369, anteriormente citado) cantidad alguna por las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial.*

No obstante lo anterior y **para poder recuperar el importe de las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial se prevé lo siguiente:**

- La consultante podrá solicitar la devolución de las eventuales cuotas soportadas en otros Estados miembros de consumo relacionadas con dichas operaciones mediante el procedimiento de devolución en los

términos previstos en la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008.

En particular, en el caso de empresarios o profesionales, como la consultante, que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley 37/1992.

- Las cuotas soportadas en territorio de aplicación del Impuesto, cuando el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, se deducirán conforme al régimen general del Impuesto.

4.- De acuerdo con lo anterior, y en respuesta a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, esta Dirección general concluye que:

- La aplicación del régimen de la Unión es optativa para la entidad consultante.

Esto significa que la entidad consultante cuando supere el umbral de 10.000 euros de ventas a distancia intracomunitarias de bienes, u opte por la tributación en destino, podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión (OSS).

En otro caso, y una vez superado el umbral de 10.000 euros, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

- La opción por el régimen de la Unión (OSS) requiere el alta censal a través del formulario 035.
- Las autoliquidaciones para el régimen de la Unión (OSS) tendrán carácter trimestral y se presentarán en el mes natural siguiente al fin del plazo al que se refiera la autoliquidación.

5.- 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.



# Sujeción y exención al IVA de servicios relacionados con criptomonedas.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V2679-21. Fecha de Salida: - 05/11/2021

---

## DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante presta los siguientes servicios relacionados con las criptomonedas:

- Custodia de criptomonedas
- Compra y venta de activos digitales con clientes over the counter
- Servicio de staking o rentabilidad por el hecho de depositarlas en un Smart contract.

## CUESTIÓN PLANTEADA:

Sujeción y, en su caso, exención de los servicios prestados por la consultante en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 135.1.d) y e) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), establece la exención de las siguientes operaciones:

*“Artículo 135.*

*1 Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:*

*(...)*

*d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;*

*e) las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal,*

*así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;”.*

Dicho artículo ha sido objeto de trasposición por el artículo 20.Uno.18º, letra j) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), que dispone la exención de:

*“j) Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.*

*(...).”.*

El criterio de este Centro directivo, respecto a la transmisión de Bitcoins, había sido expuesto, entre otras, en su contestación vinculante de 1 de octubre de 2015, número V2846-15, derivado de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2014, Granton Advertising, asunto C-416/12:

*“Ni la Directiva ni la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido definen el concepto de «otros efectos comerciales» u «otras órdenes de pagos».*

*La Abogada General en el asunto C-461/12, Granton Advertising, estimó que la expresión «otros efectos comerciales» únicamente puede comprender aquellos derechos que, sin ser un crédito o un cheque, confieran un derecho a una determinada cantidad de dinero. Para concluir que tal “punto de vista también es acorde con la finalidad que yo atribuyo a la exención de las operaciones relativas a efectos comerciales. A mi juicio, se persigue tratar, a los efectos del IVA, a aquellos derechos que en el tráfico son considerados similares al dinero, como la propia entrega de dinero.”.*

El propio Tribunal de Justicia en las conclusiones de dicho asunto estimó que la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva (actual artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE) se refiere a medios de pago como los cheques y que por su propio funcionamiento debe implicar una transferencia de dinero.

En definitiva, si las entregas de dinero a título de contraprestación no están gravadas por el Impuesto, el objetivo de esta disposición es la exención de todas aquellas operaciones que impliquen el movimiento o transferencia de dinero, ya sea directamente a través de transferencias o bien a través de diversos instrumentos como los cheques, libranzas, pagarés u otros que supongan un orden de pago.

Por tanto, de la sentencia Granton Advertising se puede concluir que el concepto de «otros efectos comerciales» del artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE está íntimamente ligado a instrumentos de pago que permiten la transferencia de dinero y que como tales operaciones financieras deben quedar exentas del Impuesto.

*Las monedas virtuales “Bitcoin” **actúan como un medio de pago** y por sus propias características deben entenderse incluidas dentro del concepto «otros efectos comerciales» **por lo que su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto.***

No obstante, dicho criterio se ha revisado a la vista de la sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2015, David Hedqvist, asunto C-264/14, en la que el Tribunal analiza la sujeción al impuesto de las operaciones de cambio de divisas tradicionales por la divisa virtual «bitcoin», o viceversa, señala que estas divisas virtuales no quedan incluidas dentro del ámbito de aplicación de la letra e) del artículo 135.1 de la Directiva. En este sentido, los apartados 42 y 43 de la misma, señalan que:

*“42 Al ser la divisa virtual «bitcoin» un medio de pago contractual, por una parte, no es posible considerarla ni una cuenta corriente ni un depósito de fondos, un pago o un giro. Por otra parte, a diferencia de los créditos, cheques y otros efectos comerciales mencionados en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, constituye un medio de pago directo entre los operadores que la aceptan.*

*43 Por tanto, operaciones como las controvertidas en el litigio principal no están incluidas en el ámbito de aplicación de las exenciones establecidas en esa disposición.”.*

Pero además, el Tribunal analiza la naturaleza y funciones del bitcoin para concluir que es una divisa virtual que constituye un medio de pago en los términos señalados en la letra e) del referido artículo 135.1 de la Directiva quedando por tanto exentas las operaciones realizadas con bitcoins en los términos previstos en dicha disposición.

En efecto, el apartado 53 de la sentencia de 22 de octubre de 2015 concluyó lo siguiente:

*“53 En consecuencia, procede concluir que el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA se refiere igualmente a unas prestaciones de servicios como las controvertidas en el litigio principal, consistentes en un intercambio de divisas tradicionales por unidades de la divisa virtual «bitcoin», y viceversa, y realizadas a cambio del pago de un importe equivalente al margen constituido por la diferencia entre, por una parte, el precio al que el operador de que se trate compre las divisas y, por otra, el precio al que las venda a sus clientes.”.*

*Por tanto, los Bitcoins, **criptomonedas y demás monedas digitales** son divisas por lo que los servicios financieros vinculados con las mismas **están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido** en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.*

*De acuerdo con lo anterior puede concluirse que los servicios prestados por la consultante de venta y compra de criptomonedas “over the counter” (en un mercado extrabursátil, o en general en un mercado no organizado), **son operaciones con divisas que según lo previsto en el artículo 20.Uno.18º.j) de la Ley 37/1992 están sujetas y exentas del Impuesto.***

2.- En cuanto a los servicios de custodia de criptomonedas prestados por la consultante se plantea su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE, establece que:

*“1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:*

*(...)*

*l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.*

*2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:*

*(...)*

*d) los alquileres de cajas de seguridad.”.*

En virtud de la fundamentación anterior, y como se recoge en Resolución de 24 de julio de 1987, de la Dirección General de Tributos (BOE de 13 de agosto), la prestación del servicio de alquiler de cajas de seguridad se encuentra sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, la letra k) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto excepciona de la exención el depósito de acciones y valores.

En definitiva, el sentido de la exención del artículo 20.Uno.18º es evitar el gravamen de determinadas operaciones calificadas como financieras. No obstante lo anterior, **los servicios de gestión, administrativos o de depósito no tienen naturaleza financiera y por tanto no se benefician de la exención del Impuesto.**

***La custodia de criptomonedas a través de una plataforma no conectada a Internet que proporciona una mejor seguridad a sus clientes es un servicio de depósito similar al alquiler de cajas de seguridad. Por tanto, dicho servicio no tiene naturaleza financiera y estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.***

3.- Una última cuestión hace referencia al tratamiento del “**staking**” en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El “staking” es una alternativa a la minería para la generación y validación de bloques. En lugar de generar estos bloques mediante computación, en el “staking” se requieren validadores que dejan bloqueados en depósitos sus monedas para así poder ser aleatoriamente seleccionados por el protocolo, en intervalos concretos, para crear un bloque, lo que les genera rentabilidad.

En esta modalidad de inversión, los titulares de criptomonedas utilizan sus propias monedas digitales para actualizar la cadena de bloques y a cambio, reciben una retribución. El inversor utiliza sus criptomonedas para colocarlos a disposición del sistema y contribuir al funcionamiento de una red blockchain.

Las monedas depositadas se guardan en una billetera digital. De esta manera, las criptomonedas respaldan la seguridad y el funcionamiento de una red blockchain.

En definitiva, el proceso de staking permite al propietario de las criptomonedas mantenerlas bloqueadas en una billetera digital con la finalidad de recibir ganancias. Los saldos están bloqueados y el inversor no puede usarlos libremente. Al mismo tiempo que se contribuye con la operatividad y funcionamiento de la blockchain de esa misma criptomoneda.

De esta forma, se emplean las criptomonedas almacenadas como forma para verificar las transacciones dentro de las blockchains

*En este sentido, **la rentabilidad obtenida por el staking** por los titulares de las criptomonedas que tengan la condición de empresarios o profesionales constituye una **operación sujeta pero exenta** del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo señalado en el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, dado que dicha rentabilidad es el resultado de la propia cesión de las criptomonedas.*

Por su parte, el consultante ofrecerá un servicio mediante la suscripción de un “smart contract” a los titulares de las criptomonedas para que puedan realizar la actividad de staking. Estos contratos inteligentes permitirán a los inversores titulares de las criptomonedas participar en las operaciones de staking con otros inversores de manera fiable y sin necesitar un intermediario de confianza. Además, el software automatizará el cumplimiento de las promesas contractuales. La consultante cobrará por su servicio de proveedor de staking un porcentaje de la rentabilidad obtenida por cada cliente.

*En estas circunstancias, puede señalarse que **los servicios prestados por la consultante a sus clientes como proveedor de staking** no participan de esa naturaleza financiera, sino que estas plataformas posibilitan a los titulares de las criptomonedas utilizar sus activos digitales para obtener recompensas del proceso de staking.*

*En consecuencia, el referido servicio **estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.***

4.- 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.

## ¿Se puede despedir a un trabajador que solicita un permiso? ¿Qué ocurre si se realiza el despido?

*Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable - 07/02/2022*

---

En otras ocasiones hemos abordado la **cuestión de los permisos laborales**, que se trata, sin duda, de **una cuestión de especial interés para empresas y trabajadores**; y hemos señalado que la regulación convencional es múltiple y dispar.



En cualquier caso, existe **un mínimo general** aplicable por Ley a todos los trabajadores y se encuentra regulado en el **Art. 37 del Real Decreto Legislativo 2/2015**, de 23 de octubre, del texto refundido del Estatuto de los Trabajadores.

En este Comentario, sin embargo, vamos a abordar los permisos desde otra perspectiva: El caso de que un trabajador o trabajadora solicite a la empresa un permiso, bien de los previstos en el Convenio Colectivo, bien de los que contempla el **Art. 37 del Real Decreto Legislativo 2/2015**, y a la empresa no le "**venga bien**", por las razones que sean, y opte por extinguir el contrato del empleado.

*¿Es posible hacer eso?; y, en caso de que no sea posible, ¿qué consecuencias legales tiene para la empresa esta actuación?,* teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

### ***Es importante saber que...***

*El **Art. 37 del Real Decreto Legislativo 2/2015** es la regulación básica y mínima que en materia de permisos y licencias establece el Estatuto de los Trabajadores pero, no obstante, recomendamos siempre, y en cualquier caso, la consulta del convenio colectivo de aplicación; para comprobar si, en cualquiera de los supuestos, o en otros distintos, establece regulación respecto a los*

La respuesta a la primera pregunta es, como todo el mundo supone, **negativa**.

**No se puede despedir a un trabajador o trabajadora que solicita un permiso laboral**, ya sea del convenio o del Estatuto de los Trabajadores. Cuestión distinta es que haga un mal uso del permiso o no le corresponda, por cualquier razón, pero eso es otro tema que excede del presente comentario.

Así lo ha determinado la **Sala Social del Tribunal Supremo**, en una reciente Sentencia de la que se



*permisos de trabajo que pueda ampliar, mejorar o clarificar la regulación estatutaria.*

avanzó su fallo el pasado 3 de febrero de 2022, que considera que la extinción del contrato de una persona trabajadora que pide un permiso laboral debe declararse **NULO** por discriminatorio.

El punto de partida es que, en definitiva, la prohibición de despedir al empleado porque ejerza sus derechos laborales pidiendo un permiso previsto en el Convenio o en el Estatuto de los Trabajadores; pero el verdadero debate radica, según señala el Alto Tribunal en esta Sentencia, en si la extinción de la relación laboral debe considerarse **como despido nulo o improcedente**.

El caso analizado se refiere a una empleada que comunica a la empresa que va a contraer matrimonio próximamente y que tiene intención de disfrutar el permiso previsto por tal circunstancia.



Ante tal manifestación, y aunque el contrato de la empleada tenía todavía pendiente una duración de casi tres años, la empresa decide extinguir la relación laboral, aduciendo fin de contrato.

La trabajadora recurre y, tras el periplo judicial, la **Sala Cuarta del Tribunal Supremo** ha declarado que la discriminación por razón de estado civil está proscrita no solo por el legislador ordinario (art. 4.2.c ET) sino también por el constitucional (art. 14 CE), en especial cuando se trata de mujeres.

En consecuencia, para el TS la respuesta es clara: **“debe calificarse como nulo el despido surgido como reacción al anuncio que la trabajadora realiza acerca de su futuro matrimonio”**.

Por tanto, y a la vista de lo expuesto, respondiendo a la segunda pregunta, diremos que las consecuencias para la empresa son las que establece el Estatuto de los Trabajadores para un despido **NULO**.

Como hemos visto en **SuperContable** con anterioridad, el despido será nulo cuando tenga como móvil algunas de las causas de discriminación prohibidas en la Constitución o en la ley o bien se hubiera producido con violación de derechos fundamentales y libertades públicas del trabajador.

Por ello, el Tribunal Supremo concluye que la lista constitucional de las circunstancias frente a las que se proscribe la discriminación (art. 14 CE) es abierta, de modo que **“adoptar una decisión peyorativa para una trabajadora como consecuencia de que anuncia o contrae matrimonio es, sencillamente, infligirle un trato discriminatorio y opuesto al artículo 14 CE”**.

### Finalmente, recuerde que...

*Si el **DESPIDO** es declarado **NULO** por cualquiera de las causas señaladas, la consecuencia para la empresa es la readmisión del trabajador o trabajadora y el abono de todos los salarios dejados de percibir; lo que puede suponer un desembolso económico importante.*

## ¿Sería procedente el despido de un trabajador tras el registro de su despacho?

*Pablo Belmar y Antonio Millán, Departamento Laboral de Supercontable - 07/02/2022*

En varias ocasiones hemos analizado en **SuperContable** el binomio **control empresarial-derechos de los trabajadores**, especialmente en lo que se refiere a la **videovigilancia**, la **geolocalización** o el **uso de los medios tecnológicos de la empresa**.



Pero en esta ocasión planteamos qué ocurre cuando, **a consecuencia de un registro en su despacho**, se descubre que la conducta del empleado es contraria a la buena fe contractual, constituye una falta grave y, por tanto, puede dar lugar al despido

disciplinario.

Así expuesta la situación, parece evidente que existe causa para que se produzca la extinción del contrato, pero, a la hora de recabar las pruebas del despido, se debe prestar especial precaución para **no vulnerar** el **artículo 18 del Estatuto de los Trabajadores**, dedicado a la inviolabilidad de la persona del trabajador, ya que un incumplimiento en esta materia **puede invalidar las pruebas obtenidas**, declarándose, en consecuencia, el despido como improcedente o nulo.

Y entonces, cabría preguntarnos, **¿en qué casos los registros a los efectos personales del empleado están justificados y no se vulnera la inviolabilidad de la persona del trabajador?**.

Este es el supuesto que se analiza en la **Sentencia del Tribunal Supremo 22/2022, de 12 de Enero**, en la que la parte demandante, un directivo de banca, había sido despedido por encontrarse en su despacho, a consecuencia de una auditoría en materia de prevención de blanqueo de capitales, información de clientes, reconocimientos de deuda, cantidades de dinero no clasificadas, joyas en bolsas negras y otros documentos que comprometían seriamente al trabajador y justificaban la extinción de su contrato.

El demandante recurre en unificación de doctrina, tras la desestimación del recurso de suplicación que había interpuesto, invocando como sentencia

contradictoria la dictada por la [Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha](#), de 16 de septiembre de 1999 (rec. 533/1999), que había declarado la improcedencia del despido por vulneración del [artículo 18 del Estatuto de los Trabajadores](#), el cual indica lo siguiente:

*Solo podrán realizarse registros sobre la persona del trabajador, en sus taquillas y efectos particulares, cuando sean necesarios para la protección del patrimonio empresarial y del de los demás trabajadores de la empresa, dentro del centro de trabajo y en horas de trabajo. En su realización **se respetará al máximo la dignidad e intimidad del trabajador** y se contará con la asistencia de un representante legal de los trabajadores o, en su ausencia del centro de trabajo, de otro trabajador de la empresa, siempre que ello fuera posible.*

La [Sentencia de contraste](#) falló estimando la pretensión del trabajador de que el despido se declarara improcedente, independientemente de que los documentos que se le encontraron constituyeran infracción y motivo de despido, alegando que:

*...incluso el reconocimiento posterior por parte del trabajador, de que el origen del dinero encontrado en una carpeta de un cajón de su mesa de trabajo, se encontrara en una manipulación por el realizada de una cuenta de un cliente, carecería de valor probatorio de cargo, en cuanto no originada en una espontánea decisión del mismo, sino derivada del descubrimiento realizado tras el registro, sin garantías, de sus efectos particulares, a lo que debe ser asimilada su mesa de trabajo, los cajones de la misma y su contenido.*



Sin embargo, en el presente caso entiende el Alto tribunal que no hay doctrinas contradictorias que deban unificarse, ya que la sentencia de contraste resuelve un supuesto con elementos claramente diferenciados a los que se han producido con este trabajador y declara, en consecuencia, que el despido debe ser considerado procedente y ajustado a derecho.

Dispone la [Sentencia del Tribunal Supremo 22/2022](#):

***"El registro se produce en el despacho de dirección, pero queda expresamente probado que se trata del lugar en el que se guardan los expedientes de todos los clientes de la oficina, en armarios que están cerrados y sin llaves"***.

Añadiéndose respecto al despacho que ***"...de ninguna forma se trata de un espacio de uso privado del trabajador, al que se le pudiere atribuir una categoría jurídica similar a la que contempla el art. 18 ET para su taquilla y efectos personales"***.

Para finalizar, y para que resulte de utilidad a nuestros lectores, exponemos las claves que hacen que un mismo hecho - ***el registro del despacho de un trabajador sin su consentimiento expreso*** - tenga dos interpretaciones distintas y que, en un caso suponga la procedencia del despido, mientras en otro implique la declaración de la extinción como improcedente y la correspondiente indemnización a favor del trabajador.

En la [Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha](#):

- El registro que se realiza aprovechando la ausencia del trabajador por vacaciones planificadas.
- Se irrumpe en un despacho cerrado, que constituye el lugar de trabajo del trabajador.
- Los documentos se encuentran ordenados en carpetas cerradas y clasificadas en el interior de cajones.
- El registro se realiza sin presencia de representante sindical o unitario de los trabajadores.

- Es una investigación realizada por parte de quien representa a la empresa, especialmente en sus ámbitos sancionadores, como es un miembro de la inspección de la entidad bancaria.

Sin embargo, en el caso de la [Sentencia del Tribunal Supremo 22/2022](#):

- El registro se produjo por sorpresa, estando el trabajador en unas vacaciones inesperadas, preavisadas con dos días de antelación y desconocidas por la auditoría.
- Los documentos se encontraban en armarios sin llave o la vista, encima de la mesa del despacho.
- Quedó expresamente probado que el despacho no era un espacio de uso privativo del trabajador, usándose para guardar los expedientes de los clientes de la oficina.
- Se encontraron también en el registro **“ingentes cantidades de documentación”** que contravenían la normativa de protección de datos contemplada actualmente en la [Ley Orgánica 3/2018](#), de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.
- Es fruto de una investigación para prevenir el blanqueo de capitales.



### En conclusión:

*Cuando se requiera el registro a despachos, taquillas o lugares donde se puedan encontrar elementos personales de un trabajador, se deberá cumplir escrupulosamente con la Ley, **contando con la presencia de representantes de los trabajadores o algún otro empleado presente**, y actuando de buena fe mediante el respeto de su intimidad. En caso de no ser así, el despido puede declararse **improcedente o nulo**, independientemente de que el incumplimiento laboral o la infracción por parte del trabajador se haya producido.*

# Hacienda calcula incorrectamente el importe de algunas sanciones tributarias.

Javier Gómez, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de Supercontable.com - 01/02/2022



Esta es una de las conclusiones que podemos extraer de la Sentencia de la Audiencia Nacional **-AN-** de 1 de julio de 2021 (**nº de recurso 248/2018**), cuando para dirimir distintas controversias relacionadas con la liquidación del Impuesto sobre

Sociedades de un contribuyente, este Tribunal entiende que se produce un **"incorrecto cálculo del perjuicio económico"** que sufre la Administración y que sirve para determinar el importe de la sanción tributaria; este cálculo erróneo consecuentemente **deriva en un exceso de sanción para el contribuyente**.

El *"problema"* surge porque conforme al **artículo 187** de la Ley General Tributaria **-LGT-**, donde se regulan los **criterios de graduación de las sanciones tributarias**, el relacionado con el **perjuicio económico** (**art 187.1.b LGT**), establece que la **sanción tributaria mínima se incrementará** de acuerdo unos determinados porcentajes en función del perjuicio económico que se le haya causado a la Administración tributaria:

<b>PERJUICIO ECONÓMICO</b>	<b>INCREMENTO (*) DE LA SANCIÓN</b>
Superior al 10% e inferior o igual al 25%	<b>10</b> puntos porcentuales
Superior al 25% e inferior o igual al 50%	<b>15</b> puntos porcentuales
Superior al 50% e inferior o igual al 75%	<b>20</b> puntos porcentuales
Superior al 75%	<b>25</b> puntos porcentuales

*Perjuicio económico = (Base de la Sanción / Cuantía total que hubiera debido ingresarse) \* 100*

Para este Tribunal el cálculo realizado por la **Administración se basa en una interpretación literal de la norma, con exclusión o elusión de otros criterios interpretativos** -literalismo o textualismo- **que no es lo que pretendía el legislador**. De hecho justifica que:

*(...) el artículo 3.1 del Código Civil invita al intérprete a que, **sin ignorar el texto de la ley, tenga en cuenta otros criterios, tales como "los antecedentes históricos y la realidad del tiempo" de las normas, de forma que su aplicación sea acorde con su "espíritu y finalidad", criterio este último que se constituye el criterio básico en materia interpretativa, el cual, en expresión de la doctrina, se constituye en la regla aurea de la interpretación (...)***

Para una mejor comprensión de nuestros lectores comparamos la pretensión de Administración tributaria y contribuyente *"a la hora"* de **determinar el Perjuicio Económico** sufrido por la primera y consecuentemente **graduar la sanción a imponer**:

	<b>ADMINISTRACIÓN</b>	<b>CONTRIBUYENTE</b>
<b>Base de la Sanción (A)</b>	98.669,25 Eur.	98.669,25 Eur.
<b>Cantidad que debía haber ingresado (B)</b>	101.480,28 Eur.	160.102,49 Eur.
<b>Porcentaje que fija Perjuicio Económico (A / B) x 100</b>	97,23%	61,62%
<b>Incremento Sanción según Perjuicio Económico (*)</b>	<b>25</b> puntos %	<b>20</b> puntos %
<b>Observaciones</b>	Interpreta el literal de la norma: <i>"(...) la cuantía total que hubiera debido ingresarse (...)"</i>	Interpreta que: <i>"(...) no tiene en cuenta las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados (...)"</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>Cuota líquida según acta de AEAT = 160.102,49 Eur.</b></li> <li>● <b>Retenciones = 5.706,45 Eur + Otras Retenciones ingresos y pagos a cuenta = 4.353.52 Eur. + Pagos Fraccionados = 48.562,24 Eur.</b></li> </ul>		



- **Cuota diferencial según acta de AEAT** = 101.480,28 Eur. (160.102,49 - 5.706,45 - 4.353,52 - 48.562,54)
- **Cantidad ingresada en declaración presentada:** 2.811,03 Eur.
- **Base de la Sanción** = 98.669,25 Eur. (101.480,28 Eur. - 2.811,03 Eur.)

Si comparamos los criterios de las partes, la Inspección determina el importe de las sanciones sobre el total de la deuda tributaria del ejercicio sin tener en cuenta las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados realizados, hecho que para la AN tiene sentido en aquellos impuestos en los que no existen pagos fraccionados o retenciones.

Ahora bien, **siguiendo este criterio**, es decir, utilizando como denominador (B) la cuota diferencial ante una misma cuota líquida, **la sanción que se impone a quien ha realizado, por ejemplo, pagos fraccionados, es mayor que la de aquel que no los ha realizado** y si lo que se busca con la graduación de las sanciones es una aplicación razonable del principio de proporcionalidad esta **no puede ser la intención del legislador**.

Es por ello que este Tribunal estima la demanda del contribuyente al entender que atendiendo a la **finalidad y espíritu de la norma** lo que **debe compararse es la real carga impositiva** que el sujeto pasivo del impuesto debe soportar con el descubierto puesto de manifiesto por la Inspección. Pues **no tiene sentido entender que cálculo del perjuicio económico se haga en función de que existan más o menos pagos a cuenta**. **Para la AN esta interpretación es más acorde con el principio de proporcionalidad buscada por la norma** que constituye su ratio o esencia.

Entiende la AN  
que...

La expresión "**hubiera debido ingresarse**" = "**cuota líquida**" en el presente caso siendo el denominador que debe utilizarse al aplicar el criterio de graduación del **Art. 187.1.b)** LGT.

**¿Puedo rectificar declaración de IVA ya presentada para deducir nuevas cuotas**

# soportadas o debo hacerlo en las siguientes?.

Javier Gómez, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de Supercontable.com - 07/02/2022



Esta cuestión para el Tribunal Económico Administrativo Central **-TEAC-** está muy clara, al menos así lo ha venido reiterando en distintas resoluciones y ahora lo hace para un nuevo caso en su Resolución de **20 de Enero de 2022** (Resolución nº 01035/2019).

Para este Tribunal, la inclusión de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido -**IVA-** soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una **opción**, en el sentido que **el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores** (si se encuentra dentro del plazo de caducidad establecido en la propia **Ley 37/1992** del impuesto -**LIVA-**).

En concreto, para el **TEAC**:

*No es posible la rectificación de autoliquidaciones ya presentadas para incrementar el IVA soportado deducido en éstas una vez finalizado plazo de presentación correspondiente al período de liquidación en que se hubiesen devengado, debiendo **optar por realizar la deducción o compensación en cualquiera de los periodos impositivos de los cuatro años siguientes** pues no se ejerció el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron las cuotas.*

En este caso la controversia surgió al presentar una determinada empresa una solicitud de rectificación de última autoliquidación del ejercicio, incrementando las cuotas de IVA soportado inicialmente declaradas, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones. Para esta mercantil, ni la Ley General Tributaria ni su normativa de desarrollo impiden presentar autoliquidaciones rectificativas de otras autoliquidaciones de IVA inicialmente presentadas si se han visto perjudicados sus intereses como así fue al no incluir las cuotas de IVA soportado deducibles derivadas de importaciones liquidadas por la Agencia tributaria.

El **TEAC** justifica solo una **excepción** a la imposibilidad justificada, que sustenta en el **artículo 99**.Tres de la LIVA, para el caso en que nos encontremos ante **contribuyentes declarados en concurso de acreedores**:

*(...) Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, **deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.***

*Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, **la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas.** (...)*

Al mismo tiempo el **TEAC** justifica (para este caso) la imposibilidad de **modificar la opción inicialmente ejercida** ("agarrándose" el contribuyente a lo resuelto por este mismo Tribunal en Resolución de fecha 16 de enero de 2018 - RG 6356/2015- respecto del artículo 119.3 de la LGT) pues en esta ocasión **no se produce a posteriori una actuación improcedente de la Administración**, sino que **es la actitud de la empresa la que conlleva la ausencia de ejercicio del derecho a deducir** cuando resultaba procedente realizarlo.



Concluyendo, para el **TEAC**, una vez **finalizado el plazo** previsto para la presentación del **MODELO 303** de Autoliquidación (trimestral o mensual según sea el caso), **NO** cabe la modificación de las cuotas soportadas deducibles inicialmente declaradas mediante la presentación de **una solicitud de rectificación de la autoliquidación (modelo 303) originaria o inicialmente presentada**; deberá realizarse en cualquiera de los períodos posteriores y siempre dentro del plazo de cuatro años referenciado.

## ¿Cómo se registra contablemente un inmueble adquirido sin contraprestación?

*Mateo Amando López, Departamento Contable-Fiscal de SuperContable.com - 03/02/2021*

En su último boletín publicado hasta la fecha, concretamente el **BOICAC 128** de diciembre de 2021, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas responde a la **consulta** realizada por una empresa que **por la compra de un inmueble ha recibido otro sin desembolsar cantidad extra alguna**, en lo que viene a ser una promoción de 2 x 1 en inmuebles del vendedor.



Aunque la consultante sólo pregunta por la contabilidad del inmueble adquirido sin contraprestación, dando por sentado que el otro inmueble se registra por su precio de adquisición, el ICAC recuerda que en la contabilidad impera la realidad económica de las operaciones sobre la forma jurídica utilizada, como establece el [artículo 34.2](#) del Código de Comercio.

*En la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.*

En consecuencia, dado que la obtención del segundo inmueble viene de la adquisición del primer inmueble, **se debe analizar la operación en su conjunto**, tanto la contraprestación entregada como los activos recibidos.

Así, el ICAC llega a la siguiente solución:

Los bienes incluidos en el inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción. Para identificar el precio de adquisición de cada inmueble, la consultante deberá distribuir la contraprestación entregada en proporción a los valores razonables de dichos activos.

Por tanto, **a la hora de contabilizar la adquisición de los inmuebles con la promoción 2x1 se debe partir del total del precio pagado y repartirlo entre ambos en función del valor razonable atribuido a cada uno.**

**Valoración inicial del Inmueble<sub>1</sub>** = Precio de adquisición total x

$$\frac{\text{VR Inmueble}_1}{\text{VR Inmueble}_1 + \text{VR Inmueble}_2}$$

La definición y desarrollo del concepto de valor razonable se encuentra en el punto 2 de los Criterios de valoración del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la Primera Parte del Plan General de Contabilidad (PGC) y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC PYMES) de la misma forma.

### Valor razonable:

*Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse por causa de enajenación o disposición por otros medios. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.*

De acuerdo con esta definición, para obtener este valor razonable **se debería hacer una estimación del importe que obtendríamos en la venta** de cada uno de los inmuebles. Para ello podríamos acudir al **Valor de referencia** que publica la Dirección General del Catastro como resultado del análisis de los precios de todas las compraventas de inmuebles que se realizan ante fedatario público, en función de los datos de cada inmueble, obrantes en el Catastro Inmobiliario, aunque al tratarse de una suerte de precio medio según el tamaño y la ubicación, no tiene en cuenta el estado exacto del inmueble. Otra alternativa sería acudir a una **tasación pericial**, seguramente más precisa pero con un coste mayor.

## EJEMPLO

La sociedad COMPRADORA, SL adquiere un local comercial por un precio de 180.000 euros + IVA y aprovechando la campaña promocional 2x1 de la sociedad vendedora también recibe una nave industrial sin desembolsar cantidad alguna.

- Datos del local:
  - Valor catastral: 120.000 € (suelo: 72.000 €, construcción: 48.000 €)
  - Valor de referencia: 198.000 €
- Datos de la nave:
  - Valor catastral: 46.000 € (suelo: 25.300 €, construcción: 20.700 €)
  - Valor de referencia: 52.000 €

## SOLUCIÓN

De acuerdo con la [consulta nº 2](#) del BOICAC 128 / Diciembre 2021, el precio pagado se debe distribuir en proporción a los valores razonables de ambos inmuebles. Una vez analizado el mercado de ambos inmuebles se determina que el valor de referencia es una estimación fiable del valor razonable de los mismos.

$$\text{Valoración inicial}_{\text{local}} = 180.000 \times \frac{198.000}{250.000} = 142.560 \text{ €}$$

- Valor suelo<sub>local</sub>: 85.536 € (142.560 x 72.000 / 120.000)
- Valor construcción<sub>local</sub>: 57.024 € (142.560 x 48.000 / 120.000)

$$\text{Valoración inicial}_{\text{nave}} = 180.000 \times \frac{52.000}{250.000} = 37.440 \text{ €}$$

- Valor suelo<sub>nave</sub>: 20.592 € (37.440 x 25.300 / 46.000)
- Valor construcción<sub>nave</sub>: 16.848 € (37.440 x 20.700 / 46.000)

Asiento contable de la adquisición de los inmuebles:

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(210) Terreno local comercial	85.536,00	
(211) Construcción local comercial	57.024,00	
(210) Terreno nave industrial	20.592,00	
(211) Construcción nave industrial	16.848,00	
(472) Hacienda Pública, IVA soportado	37.800,00	
a (400) Proveedores		217.800,00

Por el contrario, si el **inmueble objeto de adquisición sin contraprestación** no estuviera relacionado con otra operación, es decir, se trata de una donación, el mismo se reconocería por su valor razonable cuya contrapartida sería un **ingreso directamente imputado al patrimonio neto (cuenta 131. Donaciones y legados de capital)**, que se imputaría al resultado del ejercicio (PYG) de acuerdo a una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la donación recibida, como puede ser la amortización del inmueble.



## LIBROS GRATUITOS

	<b>Libro Cierre Contable</b> <a href="#">DESCARGAR GRATIS</a>		<b>Operaciones intracomunitarias</b> <a href="#">DESCARGAR GRATIS</a>
		<b>45 Casos Prácticos</b> <a href="#">DESCARGAR GRATIS</a>	

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**



