

# Boletín semanal

Boletín nº36 20/09/2022

## NOTICIAS

### Los despidos se disparan pese a las 'prohibiciones' de Díaz.

Las extinciones en periodo de prueba se disparan un 587%. Las bajas por despido suben un 126% respecto a agosto de 2019. Agosto provoca la primera...

### Extender el periodo de cálculo a 35 años reduciría la pensión inicial un 8,2%, según el Banco de España.

La extensión del período de cálculo de la base reguladora desde 15 hasta 25 años, periodo actual, ha supuesto la reducción de la pensión inicial...

### Cuatro de cada diez pymes cerraron con pérdidas la primera mitad de 2022, según los gestores administrativos.

elespanol.com/invertia 16/09/2022

### Así puedes pagar a Hacienda el Impuesto de Sucesiones con el dinero de la herencia.

eleconomista.es 19/09/2022

### Falsear los partes de control horario justifica el despido disciplinario del teletrabajador.

eleconomista.es 16/09/2022

### Madrid unifica al 25% la bonificación en Sucesiones y Donaciones entre hermanos, tíos y sobrinos.

cincodias.elpais.com 14/09/2022

## FORMACIÓN

### Seminario Disolución y Liquidación de Sociedades Mercantiles

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

## JURISPRUDENCIA

## COMENTARIOS

### ¿Tiene un empleado de hogar? Conozca las nuevas obligaciones con la Seguridad Social aplicables desde 1 de Octubre

Le explicamos qué cambios en materia de Seguridad Social se aplican desde 1 de Octubre de 2022 para las personas al servicio del hogar familiar y cómo debe actuar.

## Cuáles son las consecuencias que se derivan de una notificación efectuada a una persona jurídica en formato papel y no a través de medios electrónicos

Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, de 20 de julio de 2022 que interpreta los artículos 14.2 y 41.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.



### NOVEDADES LEGISLATIVAS

#### MINISTERIO DE TRABAJO Y ECONOMÍA SOCIAL - Centros de Orientación, Emprendimiento e Innovación para el Empleo (BOE nº 225 de 19/09/2022)

Resolución de 1 de septiembre de 2022, de la Dirección General del Servicio Público de Empleo Estatal, por la que se califica el Centro de ...



### CONSULTAS TRIBUTARIAS

#### Diversas problemáticas Asociación sin ánimo de lucro: exención de cuotas, ingresos en prorrata, inversión de sujeto pasivo, etc.

Consulta DGT V1305-22. La consultante es una asociación sin ánimo de lucro que, a cambio de una cuota, ofrece a sus asociados el acceso a ...



### AGENDA

#### Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

## ARTÍCULOS

### Tienes hasta el 30 de septiembre para recuperar el IVA soportado el año pasado en otros países.

Si como empresario o profesional le han repercutido el IVA de otro país de la Unión Europea distinto de España puede obtener su devolución a través del modelo 360.



### CONSULTAS FRECUENTES

#### ¿Cómo debo proceder ante retenciones satisfechas en el extranjero?

Descubrimos la contabilidad y fiscalidad de los importes retenidos en operaciones con el exterior con el fin de proceder a su deducción para evitar la doble imposición internacional.



### FORMULARIOS

#### Comunicación al trabajador de puesta a su disposición de un correo electrónico corporativo

Modelo de comunicación al trabajador de puesta a su disposición de un correo electrónico corporativo y advertencia sobre su utilización para fines particulares

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 nº36 20/09/2022

## Diversas problemáticas Asociación sin ánimo de lucro: exención de cuotas, ingresos en prorrata, inversión de sujeto pasivo, etc.

*Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1305-22. Fecha de Salida: - 09/06/2022*

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una asociación sin ánimo de lucro que, a cambio de una cuota, ofrece a sus asociados el acceso a instalaciones deportivas, vestuario, instalaciones sociales y culturales (como salas de televisión, lectura y baile), así como la participación de sus equipos en competiciones deportivas con otros clubes, sin el cobro de entradas. Además, mediante el pago de importes adicionales, pueden participar en actividades deportivas y culturales dirigidas, incluyendo cursillos. Otros ingresos de la consultante provienen de la cesión de la explotación de servicios de hostelería, subvenciones, patrocinios y acuerdos publicitarios. Repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido por todos los ingresos que percibe.

Por otra parte, pretende adquirir un solar y promover la construcción de un nuevo edificio para ampliar la zona deportiva con piscinas, vestuarios y nueva zona de hostelería.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Exención de las cuotas que se cobran a los socios, tanto periódicas como por actividades específicas. Ingresos que deben ser tenidos en cuenta para el cálculo de la prorrata. En caso de que sea aplicable la exención, forma de calcular y rectificar las liquidaciones presentadas. En relación con la promoción inmobiliaria, inversión del sujeto pasivo y aplicabilidad de la prorrata.

### CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

*"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:*

*a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*

*(...)*

*Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.*

*(...).*"

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la asociación consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

2.- No obstante, el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992 dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

*"12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.*

*Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.*

*La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia."*

Este precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.I) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo,

relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la exención de las siguientes operaciones:

*“Las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.”.*

A tal efecto resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 12 de noviembre de 1998, asunto C-149/97, sobre la aplicación de la exención a una organización sin fin lucrativo que persigue objetivos de naturaleza sindical - asociación de empleados de industria del automóvil - pero que no tiene la condición de sindicato según la normativa del Reino Unido. Los apartados 19 al 21 de esta sentencia señalan lo siguiente:

*“19. A la luz de estas consideraciones, debe señalarse que un organismo sin fin lucrativo destinado a promover los intereses de sus miembros sin que dicho objetivo se realice para la defensa y la representación de intereses colectivos de los miembros frente a los centros de decisión que les afectan no persigue objetivos de naturaleza sindical con arreglo a la letra l) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva.*

*20. En efecto, el término «sindical» que figura en dicha disposición designa específicamente una organización que tiene por objetivo principal la defensa de los intereses colectivos de sus miembros -ya sean trabajadores, empresarios, profesionales liberales u operadores que ejerzan una actividad económica dada- y su representación frente a terceros, incluidas las autoridades públicas.*

*21. De este modo, un organismo sin fin lucrativo cuyo objetivo principal consiste en defender y representar los intereses colectivos de sus miembros responde al criterio de actividad de interés general en que se basan las exenciones enumeradas en la letra l) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva, puesto que permite a sus miembros disponer de una voz representativa y de fuerza en las negociaciones con terceros.”.*

En virtud de lo anteriormente expuesto, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 30 de julio de 2015, con número de referencia V2418-15, que la exención a que se refiere el artículo 132.1.I) de la Directiva 2006/112/CE (artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992), es aplicable a aquellos servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos prestados por entidades constituidas sin finalidad lucrativa, cuyo fin primordial sea la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y su representación frente a terceros que tengan por destinatarios a dichos miembros.

En estos términos y conforme a los preceptos citados, la asociación consultante realizará operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, quedarán exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto, anteriormente transcrito, cuando se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

A los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 20.Uno.12º, por "*cotizaciones fijadas en los estatutos*" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.

3.- Por otra parte, el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

*“13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:*

*a) Entidades de derecho público.*

*b) Federaciones deportivas.*

*c) Comité Olímpico Español.*

*d) Comité Paralímpico Español.*

*e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*

*La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”.*

El citado supuesto de exención se corresponde con la letra m) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, dicho precepto dispone que los Estados miembros eximirán determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin de lucro, a las personas que practiquen el deporte o la educación física.

De acuerdo con asentada doctrina de este Centro directivo la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º Que las operaciones, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

2º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, un club deportivo, un

ayuntamiento, etc.), siempre que estas últimas sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades referidas en los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 señala que a efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

*“1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*

*2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*

*3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*

*Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.*

*Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.*

*Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se*

*aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.”.*

*De acuerdo con lo anterior, siempre que la consultante cumpla los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, **tendrá la calificación de entidad o establecimiento privado de carácter social.** La eficacia de dicha calificación, que **será vinculante para la Administración,** queda subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, **fundamentan la exención.***

En todo caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, se extenderá únicamente a las actividades ejercidas por la entidad consultante que, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

Además, como hemos señalado anteriormente, tales prestaciones de servicios habrán de estar directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física. En ningún caso resultará aplicable la citada exención a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por parte de una persona física o que sólo contribuyan de una manera indirecta o mediata a la práctica de tal actividad.

4.- En relación con la participación en actividades culturales dirigidas, de conformidad con el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992:

*“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

*(...)*

*14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos*

*culturales privados de carácter social:*

*a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.*

*b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.*

*c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.*

*d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.”.*

De acuerdo con todo lo anterior, siempre y cuando la asociación consultante cumpla los requisitos para considerarse como establecimiento cultural privado de carácter social, estarán sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido sus ingresos provenientes de las cuotas anuales de sus socios y de la organización de actividades culturales dirigidas por las que se cobre un importe adicional.

5.- Por otra parte, de acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, la consultante obtiene también ingresos por acuerdos de patrocinio y por convenios de colaboración.

La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (BOE del 15), define en su artículo 22 el concepto de patrocinio de la siguiente forma: “El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables.”.

Así pues, siempre que los acuerdos suscritos entre la consultante y sus patrocinadores tengan la consideración de un mero contrato de patrocinio publicitario, estaríamos ante una prestación de servicios de publicidad sujeta y no

exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido que tributará, en su caso, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

6.- Sin perjuicio de lo anterior, en relación con los ingresos derivados de acuerdos de patrocinio debe tenerse en cuenta la posible aplicación a los mismos de la doctrina relativa a los llamados “convenios de colaboración”, por todas, contestación vinculante de 21 de enero de 2020, número V0111-20.

En este sentido, la resolución de 9 de marzo de 1999, de esta Dirección General, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los Convenios de colaboración en actividades de interés general regulados por la Ley 30/94, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (Boletín Oficial del Estado de 23 de marzo), estableció que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los Convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto el punto 1 del apartado III de esta resolución dispone lo siguiente:

*“1. El compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los Convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*2. La ayuda económica aportada por el colaborador a la entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración citados en el número 1 anterior, no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*(...).”*

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), que da nueva regulación a los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994, regula en su artículo 25 los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, estableciendo en su apartado 1 lo siguiente:

*“1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.”.*

En este sentido, el artículo 16 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOE de 24 de diciembre) dispone lo siguiente:

*“Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo con los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:*

*a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.*

*(...)”.*

De otro lado, el artículo 2, insertado dentro del capítulo I del título II de la misma Ley 49/2002, indica que:

*“Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:*

*a) Las fundaciones.*

b) *Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*

c) *Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*

d) *Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.*

e) *Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*

f) *Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.*

*(...).*”

*Por tanto, en el supuesto de que la asociación consultante se incluya dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, enumeradas en el artículo 16 de esta Ley, **podrá serle de aplicación la regulación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado.***

*En tal caso, **las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración o de patrocinio citados, no constituirán contraprestación de ninguna prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no existiendo, por tanto, operación sujeta al Impuesto.***

*Sin embargo, y tal y como ha manifestado de forma reiterada este Centro directivo, **las cantidades percibidas por la entidad consultante en concepto de publicidad que no se deriven de la suscripción de los convenios de colaboración definidos en los párrafos anteriores sino que procedan de servicios de publicidad derivados de contratos de patrocinio publicitario, como parece deducirse del escrito de consulta,***

***constituirán la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que tributará al tipo general del impuesto, tal como se ha expuesto en el punto anterior.***

7.- Por lo que se refiere a las subvenciones percibidas de entes públicos por parte de la asociación consultante, debe señalarse que el número 3º del apartado Uno del artículo 78 de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE de 9 de noviembre), dispone que forman parte de la base imponible:

*“3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.*

*Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.*

*No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:*

*a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.*

*b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.”.*

Tal y como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley 9/2017, el legislador ha considerado necesario excluir, desde su entrada en vigor, de la

consideración de subvenciones vinculadas al precio que forman parte de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto, las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de titularidad pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal o de fomento de la cultura.

El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar las de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00), 16 de junio de 2002 (Asunto C-353/00), y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495/01, C-381/01, C-144/02 y C-463/02).

Así, en la sentencia del Tribunal de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00, Office des produits wallons, OPW) se venía a discernir el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio” debiendo interpretarse en el sentido de incluir únicamente aquellas subvenciones que constituyan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador de los servicios, correspondiendo al órgano judicial competente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometan a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

No obstante, con fecha 15 de julio de 2004 y basándose en las conclusiones de la sentencia de noviembre de 2001, el Tribunal dictó dos sentencias en las que, con motivo de las ayudas concedidas por el FEOGA a la venta de forrajes, venía a aclarar el concepto de “subvención vinculada al precio”. Dichas sentencias se derivaban de los asuntos C-381/01 y C-144/02.

En dichas sentencias el Tribunal ha señalado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (actual artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE), parte de que el fundamento para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del Impuesto es someter al mismo la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación.

Al mismo tiempo, dicho Tribunal, señala cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio. Dichos requisitos son los siguientes:

1. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.

2. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.

3. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

De los anteriores requisitos cabe concluir, como hace el Tribunal, que el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio”, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

No obstante, esta doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha de completarse con la reciente sentencia de 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or SARL*, en el asunto C-151/13, en el que se analiza si las cantidades percibidas por una residencia geriátrica del seguro de enfermedad de los residentes dependientes (RPMD, en adelante), que se establecen como una suma a tanto alzado por los cuidados efectuados a los mismos, deben tener la consideración de la contraprestación de sus servicios y, por tanto, formar parte de la base imponible de sus operaciones y quedar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, el Tribunal en la sentencia Rayon d'Or argumenta que lo trascendente es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar. La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto estará constituida por la contraprestación total percibida por el empresario o profesional, ya sea directamente de los usuarios del servicio o de terceras personas, siempre que pueda determinarse la existencia de este vínculo directo.

En un segundo plano, menos determinante, se sitúa el hecho que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada. De esta forma, bastará ahora reconocer la existencia de esa relación directa entre el servicio prestado y las cantidades percibidas como contraprestación del mismo.

A estos efectos, los apartados 37 y 38 de la sentencia, añaden lo siguiente:

*“37. Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.*

*38. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.(...).”.*

*En consecuencia, ha de concluirse que lo relevante para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible del tributo de las subvenciones son los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con*

*independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.*

De la información contenida en el escrito de consulta no puede deducirse cuáles son las condiciones en las que la asociación consultante percibe subvenciones de entidades públicas. Así pues, las mismas estarán sujetas y no exentas cuando constituyan la contraprestación de un servicio, como puede ser, entre otros, el de patrocinio publicitario; y estarán no sujetas del Impuesto cuando se cumplan las condiciones y requisitos para considerarlas como una subvención no vinculada al precio, en los términos desarrollados en el presente apartado de esta resolución.

8.- Por último, en relación con **los ingresos obtenidos** por la asociación consultante **por la cesión de la explotación de servicios de hostelería**, estos **tendrán la consideración de prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas.**

En cuanto al tipo impositivo aplicable a dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios, el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 señala que “el impuesto **se exigirá al tipo del 21 por ciento**, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente”.

9.- Por lo que se refiere al derecho a deducir las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, su ejercicio deberá ajustarse a los requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente:

*“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

*1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*(...).”*

*Cuando un empresario o profesional realiza simultáneamente operaciones sujetas y otras exentas, que no originan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, **en primer lugar habrá que determinar si las actividades realizadas conforman distintos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.***

A estos efectos, el artículo 101 de la Ley 37/1992 dispone que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Por su parte, el artículo 9, número 1º, letra c), letra a') de la Ley del Impuesto establece los criterios para la aplicación de sectores diferenciados en los siguientes términos:

*“A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:*

*a) Aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.*

*Se considerarán actividades económicas distintas aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.*

*No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.*

*Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.*

*Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.*

*La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un sólo sector diferenciado.*

*Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.*

*A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.”.*

**La determinación de la existencia o no de sectores diferenciados de actividad del sujeto pasivo deberá efectuarse, pues, de la siguiente forma:**

- **En primer lugar**, se determinarán las actividades económicas distintas y sujetas al Impuesto que realiza el empresario o profesional.

A tales efectos, hay que señalar que el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) (BOE de 28 de abril), clasifica las actividades económicas con un desglose de hasta cuatro dígitos, constituyendo "grupos" las actividades clasificadas con tres dígitos.

Por consiguiente, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, serán actividades económicas distintas las que correspondan a grupos diferentes en la referida clasificación, entendiéndose por "grupo" el conjunto de las clasificadas con un desglose de tres dígitos.

No obstante, no se reputará distinta de una actividad aquella otra actividad accesoria a la primera que contribuya a su realización y cuyo volumen de operaciones no exceda del 15 por ciento del de aquella.

Esta actividad accesoria seguirá el mismo régimen de la actividad de la que depende a efectos de su inclusión en el correspondiente sector diferenciado de la actividad del sujeto pasivo, esto es, de concluirse la accesoriidad en los términos del artículo 9.1º.c), a') anteriormente transcrito, tanto la actividad accesoria como la actividad principal de la que depende esta última formarán siempre parte del mismo sector diferenciado pero, no obstante, cada una de ellas tributará según el régimen que le sea propio en función de su propia naturaleza.

- **En segundo lugar**, se determinará cuál de entre las referidas actividades es la actividad económica principal: aquella en la que tuviese un mayor volumen de operaciones.

- **Posteriormente**, se determinarán por separado los porcentajes de deducción que corresponden a cada una de las referidas actividades económicas distintas, aplicando respecto de cada una de ellas lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley del Impuesto.

- **La actividad principal y**, en su caso, todas las demás actividades económicas distintas de ella cuyos respectivos porcentajes de deducción no

difieran en más de 50 puntos porcentuales de porcentaje de deducción de la actividad principal, constituirán un sector diferenciado de actividad. El resto de las actividades económicas distintas de las anteriores que, en su caso, desarrollase la entidad consultante constituirán otro sector diferenciado de actividad.

Es importante señalar que una vez delimitado el sector diferenciado de la actividad del empresario o profesional, para la determinación del régimen de deducción de dicho sector diferenciado habrá que tener en cuenta si el sujeto pasivo, en el ejercicio de las actividades incluidas en el mismo efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. A estos efectos deberán analizarse de forma independiente las actividades accesorias respecto de las que dependan para determinar el régimen de deducción del sector diferenciado, lo que podrá dar lugar, en su caso, aplicar la regla de la prorrata a fin de determinar el porcentaje de deducción aplicable a dicho sector diferenciado. De este modo, una actividad accesoria puede estar exenta aun cuando la actividad de la que depende esté sujeta y no exenta, y viceversa. Precisamente de esta circunstancia puede derivar en la necesidad de aplicar la regla de prorrata, para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas en un sector diferenciado constituido exclusivamente por dos actividades, en la que una es accesoria de la otra en los términos señalados en el referido artículo 9 de la Ley 37/1992.

10.- En este sentido, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la citada Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado dos del mismo precepto.

En relación con la prorrata general, el artículo 104 de la Ley establece lo siguiente:

*“Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.*

*Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.*

*Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:*

*1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.*

*2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir.*

*(...).”.*

No obstante, será de aplicación la prorrata especial del Impuesto en los términos previstos en el artículo 103.Dos de la Ley del Impuesto, en los siguientes casos:

*“1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.*

*2º. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.”.*

La prorrata especial se regula en el artículo 106, apartado uno, de la Ley del Impuesto que establece que:

*“El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:*

*1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.*

*2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.*

*3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartado dos y siguientes.*

*La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.*

*Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.”.*

11.- Por último, en relación con el sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992, que establece lo siguiente:

*“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*

*2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

(...)

*f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*

*Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.*

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea

la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

Por otro lado, el artículo 24 quater, apartados 3, 4, 6, 7 y 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece lo siguiente:

*“3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:*

*a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.*

*b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.*

*4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.*

*(...)*

*6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.*

*7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:*

*a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.*

b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.”.

*De acuerdo con todo lo anterior, **la ejecución de obras de construcción de un nuevo edificio para la consultante, con la finalidad de ampliar la zona deportiva con piscinas, vestuarios y nueva zona de hostelería dará lugar a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo** contenida en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley del Impuesto, siempre que se reúnan los demás requisitos previstos por el citado precepto.*

12.- 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.

## Valores de Adquisición y transmisión en donación de inmueble a un hijo.

*Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1439-22. Fecha de Salida: - 20/06/2022*

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Matrimonio que dona a su hijo un inmueble en marzo de 2021. El inmueble está conformado por el solar, adquirido por los padres en 1987, y una vivienda,

dos garajes y un almacén, construidos en 1998.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Cuáles son los valores de adquisición y transmisión de dicho inmueble a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### CONTESTACION-COMPLETA:

La donación del inmueble generará en sus propietarios una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una alteración en la composición de su patrimonio que da lugar a una variación del valor del mismo, de conformidad con lo previsto en el apartado 1 del artículo 33 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), en adelante LIRPF.

El importe de la misma será la diferencia entre los respectivos valores de transmisión y de adquisición, determinados en la forma prevista en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas o lucrativas, respectivamente.

No obstante, si se generase una pérdida patrimonial no se computará como tal por aplicación del apartado 5 del artículo 33, según el cual “No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

(...).

*c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos intervivos o a liberalidades.*

(...).”

Al respecto, el artículo 35 establece lo siguiente:

*“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:*

*a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.*

*b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.*

*En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.*

*2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.*

*Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”*

Por su parte, el artículo 36 dispone lo siguiente:

*“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.*

*(..)”*

De acuerdo con lo expuesto, el valor de transmisión del inmueble será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado, minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente.

*En lo relativo al valor de adquisición, se debe señalar que en los supuestos de ejecución directa de las obras de construcción por parte del contribuyente, el valor de adquisición del inmueble estará constituido por la suma del*

*importe satisfecho por la adquisición del terreno y del importe satisfecho por las obras de construcción del inmueble, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. La fecha de adquisición de la edificación se entiende producida con la finalización de las obras.*

**El coste de las obras de construcción y la fecha de finalización de las obras, en estos supuestos, deberá ser acreditado por el contribuyente.** Dicha acreditación podrá realizarse por cualquier medio de prueba válido en derecho, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. En caso de no poderse acreditar la fecha de finalización de las obras se tomará la fecha de la escritura de declaración de obra nueva como fecha de adquisición.

*Por lo tanto, y según la información facilitada por el consultante, el terreno tendrá como fecha de adquisición la correspondiente del año 1987, mientras que la edificación tendrá como fecha de adquisición la fecha de finalización de las obras, siempre que se pueda acreditar por el consultante conforme a lo previsto en el párrafo anterior.*

Por su parte, la disposición transitoria novena de la LIRPF establece un régimen transitorio para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, o desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de su transmisión, que hubieran sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

Dicho régimen transitorio prevé una reducción sobre la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiéndose por tal, la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número

de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

Para la aplicación de la reducción, se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales transmitidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial, a cuya ganancia patrimonial el contribuyente le hubiera aplicado lo establecido en esta disposición, y se operará de la forma siguiente:

Si la suma del resultado de la anterior operación y el valor de transmisión del elemento patrimonial fuese inferior a 400.000 euros, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por 100 por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del consultante que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Si el resultado de la anterior operación fuese inferior a 400.000 euros, pero sumándolo al valor de transmisión del elemento patrimonial se superase dicha cantidad, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado al resultado de la anterior operación no supere los 400.000 euros, se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por 100 por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del consultante que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Si el resultado de la anterior operación fuese superior a 400.000 euros no se aplicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial con anterioridad a 20 de enero de 2006.

**La ganancia patrimonial determinada en la forma expuesta anteriormente se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.**

Por último, en relación a los importes satisfechos en pesetas para la adquisición del terreno y la construcción de la edificación, dichas cantidades se convertirán en euros aplicando el tipo de cambio de 166,386 pesetas por cada euro de acuerdo con la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, de Introducción del Euro.

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.

## ¿Tiene un empleado de hogar? Conozca las nuevas obligaciones con la Seguridad Social aplicables desde 1 de Octubre

*Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable - 19/09/2022*



En nuestro [Comentario del boletín anterior](#) esbozamos los cambios que el [Real Decreto-ley 16/2022](#), de 6 de septiembre, ha introducido en *en la regulación de la relación laboral de las personas trabajadoras del servicio del hogar familiar*,

especialmente en todo lo que se refiere al [reconocimiento de la prestación por desempleo](#) a este colectivo.

Ahora, tal y como anunciamos, vamos a realizar un análisis más detallado de las novedades en la cotización a la Seguridad Social desde 1 de Octubre hasta 31 de Diciembre de 2022 y para el año 2023 que trae consigo esta reforma para que nuestros suscriptores sepan cómo actuar.

El reconocimiento del derecho a percibir prestación por desempleo, ello implica modificaciones en la cotización a la Seguridad Social, para contemplar aportaciones por la contingencia de desempleo y FOGASA.

Además, también se han realizado cambios respecto a las obligaciones en materia de cotización de las personas trabajadoras al servicio del hogar que presten sus servicios durante menos de 60 horas mensuales para cada persona empleadora.

En consecuencia, las personas empleadoras deberán comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social, **durante el mes de enero de 2023**, los datos necesarios para el cálculo y el pago de las cuotas de la Seguridad Social, y en especial los datos bancarios precisos para el pago de las cotizaciones, así como la entidad gestora o en su caso colaboradora de la Seguridad Social por la que optan a efectos de la cobertura de las contingencias profesionales, siempre y cuando todos estos datos no se hubiesen comunicado con anterioridad.

Por tanto, **desde 1 de Enero de 2023**, y con independencia del número de horas de trabajo al mes que realice la persona trabajadora, la afiliación, el alta y la cotización **corresponden siempre al empleador o empleadora** (titular del hogar familiar).

La solicitud de alta se realiza en las Administraciones de la Tesorería General de la Seguridad Social y deberá formularse con antelación al comienzo de la actividad laboral.

La solicitud de baja y variaciones de datos se presentarán dentro del plazo de los 6 días naturales siguientes al del cese en el trabajo o de aquél en que la variación se produzca.

### Recuerde que:

*A partir del día **1 de enero de 2023**, las personas empleadoras asumirán las obligaciones en materia de cotización con relación a las personas trabajadoras al servicio del hogar que presten sus servicios durante menos de 60 horas mensuales por persona empleadora.*



Para ello, los empleadores, y salvo cambios posteriores, deben utilizar el **Modelo TA.2/S-0138** para solicitar el alta o baja de los trabajadores.

## **Cotización a la Seguridad Social**

Respecto a las cotizaciones, el **Real Decreto-ley 16/2022**, de 6 de septiembre, introduce dos periodos temporales, uno que va del **1 de Octubre al 31 de Diciembre de 2022** y otro a partir de **Enero de 2023**.

### **Cotizaciones entre 1.10.2022 y 31.12.2022**

La **Disposición transitoria segunda del Real Decreto-ley 16/2022**, de 6 de septiembre, regula cómo se va a realizar, hasta 31 de diciembre de 2022, la cotización por desempleo y al Fondo de Garantía Salarial en el Sistema Especial para Empleados de Hogar.

La cotización por la contingencia de desempleo y al Fondo de Garantía Salarial respecto a los trabajadores incluidos en el Sistema Especial para Empleados de Hogar **será obligatoria a partir del 1 de octubre de 2022**.

Las bases de cotización para la contingencia de desempleo y para determinar las aportaciones al Fondo de Garantía Salarial serán las correspondientes a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, y su determinación, entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2022, se ajustará a lo dispuesto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, que señala:

*En este Sistema Especial, las bases y los tipos de cotización serán, a partir del 1 de enero de 2022, los siguientes:*

*1. Las bases de cotización por contingencias comunes y profesionales se determinarán aplicando a la escala de retribuciones mensuales y a la*

*base de cotización correspondiente vigente a 31 de diciembre de 2021 el aumento que experimente en 2022 el salario mínimo interprofesional.*

*A efectos de la determinación de la retribución mensual del empleado de hogar, el importe percibido mensualmente deberá ser incrementado, conforme a lo establecido en el artículo 147.1 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, con la parte proporcional de las pagas extraordinarias que tenga derecho a percibir el empleado.*

Los tipos de cotización aplicables para la contingencia de desempleo y para determinar las aportaciones al Fondo de Garantía Salarial en este sistema especial, **entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2022**, serán los siguientes:

- El tipo de cotización por desempleo será del **6,05** del que el **5 por ciento** será a cargo del empleador y el **1,05 por ciento** a cargo del empleado.
- El tipo de cotización al Fondo de Garantía Salarial será de **0,2** a cargo exclusivo del empleador.

**Tenga en cuenta que:**

Las cuotas por desempleo y al Fondo de Garantía Salarial exigibles en el año 2022 que no puedan ser incluidas en las liquidaciones mensuales de cuotas del Sistema Especial para Empleados de Hogar efectuadas por la Tesorería General de la Seguridad Social, serán liquidadas sin recargo alguno, una vez se disponga de los datos, programas y aplicaciones necesarios para su determinación, y se ingresarán mediante el sistema de domiciliación en cuenta a que se refiere el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social.

Finalmente, se establece, **a partir del 1 de Octubre de 2022**, que los empleadores que tengan contratada o contraten bajo cualquier modalidad contractual a una persona trabajadora al servicio del hogar y le den de alta en el Régimen General de la Seguridad Social, tendrán derecho a **una reducción del 20 por ciento en la aportación empresarial a la cotización a la Seguridad Social por contingencias comunes** correspondiente al Sistema Especial para Empleados de Hogar establecido en dicho régimen.

Asimismo, tendrán derecho a **una bonificación del 80 por ciento en las aportaciones empresariales a la cotización por desempleo y al Fondo de Garantía Salarial** en ese Sistema Especial.

### Cotizaciones desde 1 de Enero de 2023

El **Real Decreto-ley 16/2022**, de 6 de septiembre, señala que, a partir de enero de 2023, la cotización por desempleo debe hacerse en los términos establecidos en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Además actualiza las bases y tipos de cotización en el Sistema Especial para Empleados de Hogar incluyendo la escala de retribuciones y bases aplicable durante el año 2023 para la cotización a la Seguridad Social en el Sistema Especial para Empleados de Hogar.

En consecuencia, en el año 2023, las retribuciones mensuales y las bases de cotización serán las contenidas en la siguiente escala:

Tramo	Retribución mensual Euros/mes				Base de cotización Euros/mes
1.º	Hasta	269,00			250,00
2.º	Desde	269,01	Hasta	418,00	357,00
3.º	Desde	418,01	Hasta	568,00	493,00
4.º	Desde	568,01	Hasta	718,00	643,00
5.º	Desde	718,01	Hasta	869,00	794,00
6.º	Desde	869,01	Hasta	1.017,00	943,00
7.º	Desde	1.017,01	Hasta	1.166,669	1.166,70
8.º	Desde	1.166,67			Retribución mensual

Los intervalos de retribuciones, así como las bases de cotización se actualizarán en la misma proporción que lo haga el salario mínimo interprofesional

para el año 2023.

## Recuerde que:

*En este sistema están las bases de cotización por contingencias comunes determinadas mediante una escala, en función de la retribución mensual percibida por los empleados de hogar, **incrementado con la parte proporcional de las pagas extraordinarias a que tenga derecho el mismo, por cada relación laboral.** Si hubiera más de una relación, deberá cotizar de forma independiente por cada una de ellas.*

Y por lo que se refiere a los tipos de cotización aplicables:

- Para la cotización por contingencias comunes, sobre la base de cotización que corresponda se aplicará, a partir del 1 de enero de 2019, el tipo de cotización y su distribución entre empleador y empleado que se establezca con carácter general, en la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado, para el Régimen General de la Seguridad Social.
- Para la cotización por contingencias profesionales, sobre la base de cotización que corresponda se aplicará el tipo de cotización previsto en la tarifa de primas establecidas legalmente, siendo la cuota resultante a cargo exclusivo del empleador.
- Para la cotización por desempleo y al Fondo de Garantía Salarial se aplicarán los tipos de cotización y su distribución que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Finalmente, las personas que tengan contratada o contraten bajo cualquier modalidad contractual a una persona trabajadora al servicio del hogar y le den de alta en el Régimen General de la Seguridad Social, tendrán derecho a **una reducción del 20 por ciento en la aportación empresarial a la cotización a la Seguridad Social por contingencias comunes** correspondiente al Sistema Especial para Empleados de Hogar; y tendrán derecho a **una bonificación del 80**

**por ciento en las aportaciones empresariales a la cotización por desempleo y al Fondo de Garantía Salarial en ese Sistema Especial.**

Además, **desde el 1 de Abril de 2023**, como alternativa a la reducción del 20% citada, las personas empleadoras que den de alta en el Régimen General de la Seguridad Social a una persona trabajadora al servicio del hogar, tendrán derecho, durante toda la situación de alta en dicho régimen, a **una bonificación del 45 por ciento o del 30 por ciento en la aportación empresarial a la cotización a la Seguridad Social por contingencias comunes** correspondiente al Sistema Especial para Empleados de Hogar, cuando cumplan los requisitos de patrimonio y/o renta de la unidad familiar o de convivencia de la persona empleadora en los términos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

### Recuerde que:

*Estas bonificaciones solo serán aplicables respecto de una única persona empleada de hogar en alta en el Régimen General de la Seguridad Social por cada persona empleadora. Si hubiese más de una persona empleada de hogar en alta en dicho Régimen por cada persona empleadora, la bonificación será aplicable únicamente respecto de aquella que figure en alta en primer lugar.*

El inicio del derecho a esta bonificación de cuotas se producirá a partir del mes en que el Servicio Público de Empleo Estatal comunique a la Tesorería General de la Seguridad Social los beneficiarios y el porcentaje que corresponda aplicar a cada uno de ellos.

### **Pago de las cotizaciones**

El pago de las cotizaciones se hará efectivo durante el mes siguiente a su devengo. El responsable del ingreso será siempre el empleador. El procedimiento de ingreso de las cuotas se realizará, de manera obligatoria, mediante domiciliación bancaria o cargo en cuenta.

La obligación de cotizar se mantiene desde la fecha del comienzo de la actividad hasta el cese en dicha actividad.

Y por lo que se refiere a las bonificaciones por la contratación de cuidadores en familias numerosas que se estuvieran aplicando el **1 de abril de 2023**, mantendrán su vigencia hasta la fecha de efectos de la baja de los cuidadores que den derecho a las mismas en el Régimen General de la Seguridad Social.



Tales bonificaciones **serán incompatibles** con las reducciones y bonificaciones establecidas en la **disposición adicional primera Real Decreto-ley 16/2022**, de 6 de septiembre.

Finalmente, recuerde que los trabajadores del hogar familiar tienen derecho a la prestación por desempleo desde el **9.9.2022**.

## ¿Se puede exigir a los trabajadores que utilicen su correo electrónico personal?

*Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable - 19/09/2022*



La realidad actual de nuestro mercado de trabajo permite adaptar las mutuas necesidades de la empresa y sus trabajadores de **flexibilidad laboral y conciliación familiar**.

Esto ha permitido avanzar en la implantación de la denominada

**"jornada a la carta"**, con sistemas laborales como el **teletrabajo**, que no implican, necesariamente, que la prestación de servicio se haga en el seno de la empresa.

Desde **SuperContable**, ya hemos hablado sobre **quién debe asumir los gastos del trabajo a distancia**, pero, ahora nos preguntamos: cuando se recurre a esta modalidad, **¿puede la empresa exigir a sus trabajadores que usen su correo electrónico personal?**

Este caso ha sido recientemente resuelto por la Audiencia Nacional en **sentencia 99/2022, de 27 de junio**, conociendo de un conflicto colectivo en el que el sindicato reclama fundamentalmente:

- **Impedir que la empresa obligue a sus trabajadores a poner a disposición su correo personal**, declarando las cláusulas de los contratos que lo dispongan contrarias a derecho.
- **Obligar a la empresa** a poner a disposición de los trabajadores, cuando teletrabajan, un **correo corporativo**.

La empresa entiende que la puesta a disposición del correo personal es una **cláusula individual firmada por los trabajadores en los contratos**, que el ordenamiento jurídico no impone la obligación de dar un correo corporativo a los trabajadores y que hacerlo supondría un mayor riesgo a sufrir **ciberataques**, como el acaecido en la misma en el año 2021.

Además, la mercantil considera que el desarrollo de la actividad de tele operador no requiere, necesariamente, el uso de correo electrónico, que sí había sido puesto a disposición para otros trabajadores de la plantilla.

Por tanto, al existir un correo corporativo puesto a disposición de los trabajadores de secciones sindicales y de estructura, junto al haberse firmado cláusulas contractuales con los trabajadores para que pusieran su correo personal al servicio de la empresa, **se evidencia la necesidad de esta**

No olvide:

La **Ley 10/2021**, de 9 de julio, de trabajo a distancia dispone que quien esté teletrabajando tendrá los **mismos derechos que si prestasen servicios en**

**herramienta para el correcto desenvolvimiento de la relación contractual entre empleados y empresa.**

La Audiencia Nacional hace también mención a la **ajenidad en la prestación de servicio en el trabajo asalariado**, que requiere obligatoriamente que sea el empleador el que ponga a disposición de los trabajadores **los medios necesarios para realizar sus funciones**.

Además, la **STS de 21 de septiembre de 2015** ya dispuso que la obligación de los trabajadores a poner a su disposición su correo personal, **contravenía las normas vigentes en aquel momento de protección de datos**. Normas, además, aplicables actualmente conforme a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

Por todo esto, concluye la Audiencia Nacional que cuando, como en el caso enjuiciado, sea necesario disponer de una cuenta de correo electrónico:

*es el empleador el que está obligado a proporcionarlo, sin que sea excusa a tal fin el coste del mismo, o el riesgo de un ciberataques, como ha sugerido la empresa, pues el empresario el que ha de asumir los riesgos de su actividad empresarial proporcionando a la plantilla los medios necesarios para el desarrollo de la misma.*



Es por esto que la **sentencia** declara **contrario a derecho requerir a los trabajadores la puesta a disposición del correo personal para teletrabajar**, debiendo facilitar un correo corporativo para que los empleados puedan

desempeñar mejor sus funciones, amén de facilitar su comunicación con los representantes de los trabajadores.

A modo de conclusión, **las razones por las que la Audiencia Nacional obliga a la empresa a poner a disposición de su plantilla un correo corporativo** radican en que:

- Los contratos firmados con los trabajadores que teletrabajaban se les ha exigido la utilización de un correo, lo que **evidencia la necesidad de su uso** para el correcto funcionamiento de la actividad.
- De modo que en los casos en los que se requiera el correo electrónico, éste formará parte de los medios que **la empresa está obligada a poner a disposición** de sus empleados.
- Obligar a los trabajadores al uso de su correo particular podría suponer una vulneración de su intimidad personal y **contravenir la protección de datos de carácter personal**.



**Tienes hasta el 30 de septiembre para recuperar el IVA soportado el año pasado en otros países.**



El 30 de septiembre de 2022 termina el plazo para presentar el modelo 360 con el que puedes solicitar la devolución del IVA soportado durante el ejercicio 2021 en territorios donde no estás establecido. En el caso de estar establecido en España

podrás recuperar el IVA soportado en otros Estados miembros de la Unión Europea y en el caso de estar establecido en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla además también podrás solicitar el IVA soportado en la Península e Islas Baleares.

Recordemos que, de acuerdo con la normativa de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido ([Ley 37/1992](#) y [Real Decreto 1624/1992](#)), sólo son deducibles las cuotas que se hayan devengado en el territorio español de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares). Luego, **las cuotas de IVA soportadas por empresarios o profesionales en otros países NO son deducibles.**

Ahora bien, el hecho de que estas cuotas no sean deducibles en los modelos de autoliquidación periódicos, [modelo 303](#), no quiere decir que no pueda ser recuperado ese dinero por el empresario o profesional que lo ha soportado.

Hablamos principalmente de cuotas de IVA que nos encontramos en pequeñas facturas de hospedajes y otros servicios o adquisiciones que hemos podido abonar en los desplazamientos a otros países, siempre que todas ellas se refieran a bienes o servicios en los que el IVA soportado sería deducible en caso de haberse realizado en España.

Así, para recuperar las **cuotas de IVA soportadas en otro país comunitario** habremos de realizar la solicitud correspondiente mediante el [modelo 360](#), de forma obligatoria por [vía electrónica en la sede electrónica de la AEAT](#). Una vez se

Recuerde:

*No debe incluir el IVA de las facturas recibidas de otros países en las declaraciones trimestrales a presentar.*

verifique que son cumplidos los requisitos establecidos a tal fin, la AEAT remitirá la solicitud al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde la fecha de recepción.



*No estamos ante una obligación del empresario o profesional, sino ante un **derecho** por el que se puede optar, ya que el objetivo de estos modelos es obtener de la Hacienda Pública que corresponda la devolución de las cuotas de IVA soportadas por las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios realizadas en sus ámbitos territoriales.*

*Además, si renunciamos a esta solución para recuperar el IVA soportado, ya sea de forma consciente por su escasa cuantía o por olvido, tal importe será considerado por Hacienda como una liberalidad y por tanto **no sería un gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF**, según sea el caso, como advertimos en un comentario anterior **sobre la imputación como gasto de un IVA soportado caducado**.*

Ahora bien, para obtener la devolución de este IVA soportado deben cumplirse una serie de **requisitos**:

- Tener la condición de empresario o profesional y estar actuando como tal.
- No realizar exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto.
- No realizar exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.
- El **importe total de las cuotas** del Impuesto consignadas en una solicitud de **devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros**. No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un **año natural** su importe no podrá ser inferior a **50 euros**.

- En el caso de no residentes debe estar dado de alta en la DEH (Dirección Electrónica Habilitada) y suscrito al procedimiento AEATPI20050425IVANOR con al menos dos días de antelación a la presentación de la solicitud. Si el solicitante actúa por medio de un tercero (representante), no es necesario que esté suscrito a la DEH, ni que tenga certificado electrónico propio (pero sí el representante).

La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural (más de 400 euros) o en el curso de un año natural (más de 50 euros). En ambos casos, **el plazo para la presentación de la solicitud** de devolución **se inicia el día siguiente al final del trimestre o del año al que hace referencia y concluirá el 30 de septiembre siguiente** al año natural en el que se hayan soportado las cuotas.

Una vez presentado, el plazo de resolución será de 4 meses, no obstante, puede ampliarse hasta los seis y ocho meses según se requiera información adicional. Ya una vez que el país de origen decide la devolución, hay un plazo de 10 días hábiles hasta el ingreso de la misma, que de no efectuarse, la deuda generaría intereses de demora.

Por último, respecto de las **cuotas soportadas en un territorio tercero no perteneciente a la Unión Europea** (tampoco deducibles en el modelo 303), podrá solicitar la devolución en el país donde se hayan soportado, siempre que exista reciprocidad de trato.

### Importante:

*El modelo 360 debe presentarse de forma separada por cada país al que solicite la devolución del IVA soportado.*

### Recuperación del IGIC:

*En el caso de **cuotas de IGIC** soportadas por empresarios y profesionales no establecidos en las Islas Canarias, puede solicitarse la devolución de las*

mismas según la normativa de dicho impuesto a través del [modelo 414](#) de la Agencia Tributaria Canaria.

## Beneficios en la cotización empresarial por IT de personas con 62 años cumplidos.

Javier Gómez, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de Supercontable.com - 13/09/2022



Con fecha 6 de Septiembre de 2022 ha sido publicada la [Ley 16/2022](#), de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal..., que incorpora un beneficio para las empresas que algunos de nuestros lectores ya habrán podido "experimentar en sus propias entidades" a lo largo de este ejercicio **2022**: la posibilidad de reducir la cotización de las cuotas empresariales a la Seguridad Social por contingencias comunes durante la situación de incapacidad temporal de determinados trabajadores.

En concreto esta "bonificación" consiste en:

Una **reducción del 75%** de las cuotas empresariales a la Seguridad Social por contingencias comunes **durante la situación de incapacidad temporal de aquellos trabajadores que hubieran cumplido la edad de 62 años.**

En realidad esta reducción ya fue articulada en la [Ley 21/2021](#), de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de

*pensiones*, con vigencia desde 1 de enero de 2022, si bien la [Ley 16/2022](#), de 5 de septiembre, viene a precisar una cuestión que consideramos muy significativa y es que;



A esta reducción **podrá ser aplicada incluso cuando** las empresas que pretenden aplicarla **no se encuentren al corriente** en el cumplimiento de sus obligaciones con la Seguridad Social **en relación al ingreso por cuotas y conceptos de recaudación conjunta, así como respecto de cualquier otro recurso de la Seguridad Social** que sea objeto de la gestión recaudatoria de la Seguridad Social, en la fecha de su concesión.

Podremos comprobar como en nuestro Recibo de Liquidación de Cotización se producirá la reducción articulada con efectos **desde 1 de enero de 2022:**

Datos identificativos de la liquidación			
Razón social	<b>SUPERCONTABLE.COM</b>	Código de empresario	
Código Cuenta Cotización	<b>00000000000</b>	Número de liquidación	
Periodo de liquidación	<b>07/2022-07/2022</b>	Número de trabajadores	<b>9</b>
Calificador de liquidación	<b>L00 - NORMAL</b>	Liquidación	<b>TOTAL</b>
Fecha de control		Entidad AT/EP	<b>IBERMUTUAMUR</b>

Descripción	Base	Importe
Contingencias comunes	15.654,12	4.430,12
Compensación IT		15,45
Reducciones		15,30
Líquido cotizaciones generales		4.399,37
IT Accidentes de trabajo	15.654,12	126,89
IMS Accidentes de trabajo	15.654,12	110,60
Líquido accidentes de trabajo y enfermedades profesionales		237,49
Otras cotizaciones	15.654,12	1.244,48
Bonificaciones		108,33
Líquido otras cotizaciones		1.136,15
Líquido de totales		5.773,01



**La obligación de cotizar continuará en la situación de incapacidad temporal, cualquiera que sea su causa, en la de nacimiento y cuidado de menor, en la de riesgo durante el embarazo y en la de riesgo durante la lactancia natural, entre otras.**

**¿Puedo solicitar a la AEAT una copia de declaración presentada y prescrita para utilizar en otros menesteres?.**



La respuesta la encontramos en una reciente consulta vinculante emitida por la Dirección General de Tributos **-DGT-**, concretamente la **consulta vinculante V1290-22**, de 7 de junio de 2022, donde un contribuyente que presentó una declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-IRPF-** en el pasado, pretendía solicitar una copia de la misma una vez transcurrido el plazo legal de prescripción respecto del ejercicio al que se refiere la declaración pues le interesaba con la finalidad de utilizarla en una demanda.

La principal conclusión de la **DGT**, que responde a la cuestión planteada, es clara:

La persona que tuviera la consideración de obligado tributario **puede obtener copia de la declaración.**

Para ello este órgano se sustenta en distinto texto articular de la **Ley 58/2003** General Tributaria -LGT-, de la que nos interesa detallar lo mencionado en su **artículo 34.1.g)** cuando dice **constituye un derecho del obligado tributario:**

*g) (...) **solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas**, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.*

Así, este derecho (obtención de copia de las declaraciones), deberá respetar los procedimientos establecidos en la propia **LGT**, el Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria **-RGAT-** y la normativa propia de cada tributo, que básicamente y con carácter general establecen:

- El obligado tributario podrá obtener, previa solicitud y **a su costa**, copia de los documentos.
- El órgano competente entregará las copias **en sus oficinas**.
- **Se recogerá en diligencia** la relación de los documentos cuya copia se entrega, el número de folios y la recepción por el obligado tributario (en el caso de expedientes tributarios).

Incluso amplía la **DGT** la posibilidad de (aunque fuera de su competencia), que las copias puedan ser obtenidas, si correspondiese, al amparo de otro régimen jurídico eventualmente aplicable como, por ejemplo, la normativa sectorial reguladora de datos personales.

Por otro lado la **DGT** resuelve, pues era uno de los matices importantes planteados en la consulta, que:

El derecho de obtención de copia **no se encuentra sometido al plazo de prescripción tributaria** de acuerdo con la normativa general.

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.

[Quiénes somos](#)

[Política protección de datos](#)

[Contacto](#)

[Email](#)

[Foro SuperContable](#)

## ASOCIADOS

