



Te invitamos a Accountex 2023

Descubre cómo crecer en nuestro stand.

iMe interesa!

ACCOUNTEX
ESPAÑA 2023

Boletín semanal

Boletín nº40 24/10/2023

NOTICIAS

Una sentencia obliga a una empresa a reducirle la jornada laboral a una empleada para que pueda cuidar de su suegra.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid ordena a Loewe Manufacturas que indemnice en 1.000 euros a su empleada por "daños y perjuicios"...

Hacienda abre inspecciones masivas a los despidos próximos a la jubilación.

El fisco sospecha que se trata de un acuerdo entre las partes y no de ceses reales. La indemnización por despido no tributa y sí lo hace el pago por...

Inspección de Trabajo ha regularizado a 30.000 falsos autónomos en 2023.

elpais.com 19/10/2023

Hacienda endurece la persecución a los dueños de firmas en concurso de acreedores.

eleconomista.es 17/10/2023

FORMACIÓN

Deducción de IVA y Gasto en la Compra de Vehículos

COMENTARIOS

¿Pueden sus trabajadores usar la conciliación para evitar ser despedidos?

Realiza un recorrido por los distintos aspectos fiscales y contables que desde la compra de un vehículo hasta...

JURISPRUDENCIA

El derecho a la conciliación de la vida familiar y laboral no se puede utilizar para blindare ante un despido

Sentencia 867/2023 del TSJ de Las Islas Canarias, de 8 de junio de 2023.

NOVEDADES LEGISLATIVAS

MINISTERIO DE TRABAJO Y ECONOMÍA SOCIAL - Extranjeros (BOE nº 250 de 19/10/2023)

Resolución de 29 de septiembre de 2023, de la Dirección General del SEPE, por la que se publica el Catálogo de Ocupaciones de Dificil Cobertura para...

CONSULTAS TRIBUTARIAS

Tributación de las rentas recibidas por no residente y que proceden de distintas fuentes desde España.

Consulta DGT V2184-23. Percibe una pensión pública de jubilación, posee 6 planes de pensiones y es propietario de dos inmuebles en España,...

La solicitud de conciliación no puede ser la respuesta a una medida lícita de la empresa tras haber acreditado que Sí hay causas que justifican un traslado.

ARTÍCULOS

Así queda el sistema de módulos en 2024 para autónomos y pequeñas empresas

Conoce cómo afecta a autónomos y pequeñas empresas la continuidad de las condiciones del sistema de módulos en 2024.

CONSULTAS FRECUENTES

¿Cómo se facturan los gastos por aplazamiento de pago, devolución de recibos e intereses de demora?¿Llevan IVA?

Con motivo del cobro de una operación se pueden dar una serie de circunstancias y gastos con una fiscalidad diferente de la operación principal.

FORMULARIOS

Carta notificando al trabajador la modificación de condiciones de trabajo

Modelo de comunicación al trabajador de la modificación sustancial de sus condiciones de trabajo.

AGENDA

Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

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 **25€ + IVA**

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº40 24/10/2023

Tributación de las rentas recibidas por no residente y que proceden de distintas fuentes desde España.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante es residente en España y percibe una pensión pública de jubilación desde febrero de 2021. Además, posee 6 planes de pensiones y es propietario de dos inmuebles en España, uno de ellos alquilado.

Percibe rendimientos de capital mobiliario y de la compraventa de acciones. Con fecha enero de 2022 cambia su domicilio de residencia a Perú.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tributación de los rendimientos que percibe procedentes de España (pensión, planes de pensiones, rendimientos inmobiliarios, rendimientos de capital mobiliario y rendimientos procedentes de acciones).

CONTESTACION-COMPLETA:

De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta el consultante se traslada de España a Perú en enero de 2022 y plantea la cuestión de cómo tributan los diversos rendimientos que percibe procedentes de España.

Para dar respuesta hay que analizar la residencia fiscal del consultante, pues del escrito de consulta presentado y de la información proporcionada, no se puede determinar el lugar de residencia del consultante en el año en que tiene lugar el desplazamiento a Perú.

El artículo 8 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 de 2006), en adelante LIRPF, establece en su apartado 1 que son contribuyentes por este Impuesto, aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

A este respecto, el apartado 1 del artículo 9 de la LIRPF, al regular la residencia habitual en territorio español, establece que:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal (en la actualidad jurisdicciones no cooperativas), la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.
- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.

La residencia fiscal en España se determinará, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, de acuerdo con el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo el caso de fallecimiento al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF).

Conforme lo señalado anteriormente, para determinar la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En relación con la noción de ausencia esporádica contenida en el artículo 9.1.a) de la LIRPF, el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 (sentencias números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017, resolviendo, respectivamente, recursos de casación contencioso-administrativos números 815/2017, 812/2017, 807/2017 y 809/2017) ha fijado la siguiente interpretación:

“1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.”.

Conforme a ello, si el consultante, quien indica haber trasladado su residencia a Perú en enero de 2022, permaneciera físicamente fuera de España durante un período continuado de más de 183 días dentro del año natural, dicha ausencia del territorio español, al no poderse reputar esporádica (según señala el propio Tribunal en sus sentencias: “no cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por período superior a 183 días”), no computaría a efectos de determinar el período de permanencia del consultante en España durante ese año, por lo que el consultante no cumpliría el citado criterio de permanencia.

No obstante, como puede apreciarse de la lectura del precepto citado, la residencia fiscal de una persona física no sólo se determina en función del mencionado criterio de permanencia, sino que, de conformidad con lo dispuesto en el

artículo 9.1 b) de la LIRPF, el consultante podrá ser considerado residente fiscal en España si tiene en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

La determinación de si el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del consultante se encuentran en España es una circunstancia de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No existe convenio para evitar la doble imposición con Perú, por lo que la tributación de las rentas será conforme a lo dispuesto en la normativa interna que resulte aplicable.

Si el consultante, de acuerdo con lo expuesto con anterioridad, resulta ser residente fiscal en España, la normativa interna española aplicable es 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 de 2006), en adelante LIRPF, y tributará en este país por su renta mundial con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.

Si el consultante resulta ser no residente en España estará sujeto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes regulado en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (BOE de 12 de marzo de 2004), en adelante, TRLIRNR.

Señalado lo anterior, del escrito de consulta se deduce que el consultante pretende conocer la tributación de los distintos rendimientos que percibe procedentes de España, siendo residente en Perú. Por tanto, **se va a responder a lo planteado en el escrito de consulta partiendo de la consideración de que le consultante es no residente en España.**

De acuerdo con el artículo 12.1 del TRLIRNR: *“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.”*

En este caso, habrá que analizar cada renta que obtiene el consultante para determinar si se considera obtenida en España:

A. Pensión Pública de jubilación.

De acuerdo con el Artículo 13.1.d del TRLIRNR:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste.

Se consideran pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.

Se consideran prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 16.2.a) y f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo .”

La referencia hecha al artículo 16.2.a) y f) debe entenderse hecha al artículo 17.2.a) y f) de la LIRPF.

*Según lo manifestado en el escrito de consulta, el consultante percibe una pensión pública de jubilación, generada por su trabajo como personal publico estatutario para la administración pública, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 13.1.d del TRLIRNR, **la pensión percibida por el consultante es una renta obtenida en territorio español y tributará en España por el impuesto sobre la renta de no residentes, en adelante, IRNR.***

En cuanto a la determinación de la base imponible, esta se realizará de conformidad con el artículo 24 TRLIRNR.

El tipo de gravamen será el que resulte de aplicar el artículo 25. b) del TRLIRNR, que dispone:

“ b) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

Importe anual Pensión (hasta euros)	Cuota (euros)	Resto Pensión (hasta euros)	Tipo Aplicable
0,00	0,00	12.000,00	8 %
12.000,00	960,00	6.700,00	30 %
18.700,00	2.970,00	en adelante	40 %

Las pensiones estarán sujetas a retención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR.

B. Rescate de los planes de pensiones.

El consultante manifiesta ser titular de seis planes de pensiones, dos de los cuales tienen aportaciones efectuadas con anterioridad al año 2007. Aunque no se dice expresamente en el escrito de consulta, puede deducirse que se trata de planes de pensiones constituidos en España.

El artículo 13.3 del TRLIRNR dispone lo siguiente:

“3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.”

Por su parte, el artículo 17.2.a) 3.^a de la LIRPF establece que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

“3.^a Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

Asimismo, las cantidades percibidas en los supuestos contemplados en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, tendrán el mismo tratamiento fiscal que las prestaciones de los planes de pensiones.”

*De conformidad con los artículos transcritos y en virtud del artículo 13.1.d) del TRLIRNR citado anteriormente, **las prestaciones que obtenga el consultante con ocasión del rescate de los planes de pensiones satisfechas por una persona o entidad residente en España o por un establecimiento permanente situado en España, se considerarán rentas obtenidas en territorio español.***

Las prestaciones se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes del perceptor de acuerdo con el artículo 24 del TRLIRNR, por su importe íntegro y de conformidad con las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin reducción alguna. De modo que no será aplicable la reducción del 40 por 100 prevista en la disposición transitoria duodécima de la LIRPF.

El tipo de gravamen será el que resulte de aplicar el artículo 25. b) del TRLIRNR, anteriormente transcrito.

Las prestaciones de los planes de pensiones estarán sujetas a retención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR.

C. Rentas derivadas de bienes inmuebles.

De acuerdo con el Artículo 13.1.g y h del TRLIRNR:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.”

Acorde con los datos aportados en el escrito de consulta, el consultante posee dos inmuebles situados en España, uno de ellos alquilado y el otro queda a su disposición.

*Conforme a lo dispuesto en el apartado 1, letras g y h del artículo 13 del TRLIRNR, ambos inmuebles **tributarán por el IRNR.***

En cuanto a la determinación de la base imponible, esta se realizará de conformidad con el artículo 24 TRLIRNR.

El tipo de gravamen será del 24% (artículo 25 TRLIRNR).

D. Rendimientos de capital mobiliario.

De acuerdo con el Artículo 13.1. f del TRLIRNR:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

4.º Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los párrafos 1.º, 2.º y 3.º anteriores, satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste.”

*Por tanto, de darse alguno de los supuestos contemplados en el artículo 13.1.f del TRLIRNR estaríamos ante rentas obtenidas en territorio español que **tributan por el IRNR**.*

La base imponible se determinará de acuerdo con el artículo 24 TRLIRNR.

El tipo de gravamen será del 19% (artículo 25 TRLIRNR).

Los rendimientos de capital mobiliario estarán sujetos a retención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR.

E. Ganancias patrimoniales.

De acuerdo con el Artículo 13.1.i del TRLIRNR:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

i) Las ganancias patrimoniales:

1.º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.

3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

4.º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.”

*Por tanto, de darse alguno de los supuestos contemplados en el artículo 13.1.i del TRLIRNR estaríamos ante rentas obtenidas en territorio español y, en consecuencia, **tributarán por el IRNR.***

La base imponible se determinará de acuerdo con el artículo 24 TRLIRNR.

El tipo de gravamen será del 19% (artículo 25 TRLIRNR).

Las ganancias patrimoniales estarán sujetas a retención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR.

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.

Tratamiento IVA cesión de vehículos de renting a empleados sin efecto sobre su salario.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Los consultantes son entidades mercantiles que han contratado un servicio de renting de vehículos para ponerlos a disposición de determinados empleados (comerciales y directivos) con el fin de que estos los utilicen en el desarrollo de su actividad laboral, permitiéndoles, al mismo tiempo su utilización para fines privados.

Los comerciales no tienen opción de elegir el vehículo ni tampoco a renunciar al mismo pues el mismo está vinculado al desarrollo de su puesto. No efectúan pago alguno por el mismo ni ven disminuido su salario.

La opción por parte del directivo de acogerse a esta posibilidad es totalmente voluntaria, pueden elegir entre diversos modelos dentro de una gama de marcas y precios y el hecho de acogerse o no a la misma no implica una disminución o aumento de su salario, respectivamente. Pueden renunciar a la cesión del vehículo, pero dicha cesión no comporta ninguna otra contrapartida.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si la puesta a disposición de los vehículos a determinados empleados sin efecto sobre su salario por parte de las entidades consultantes puede considerarse una prestación de servicios a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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.

En principio, las remuneraciones en especie a los trabajadores de las empresas no constituyen operaciones realizadas a título gratuito, puesto que se efectúan en contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia.

No obstante, sobre el carácter oneroso o gratuito de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, siendo relevante la delimitación que da sobre este particular en su sentencia de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, cuyo apartado 14 señala lo siguiente:

"De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario."

Esta delimitación del concepto de prestación a título oneroso se encuentra igualmente en otras sentencias, entre otras, en la de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, asunto C-102/86.

Por lo que concierne al asunto objeto de consulta, resulta más relevante la sentencia de 16 de octubre de 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG, asunto C-258/95, cuyos apartados 15, 16 y 17 señalan lo que sigue:

"15. De la resolución de remisión se deduce, por una parte, que Julius Fillibeck Söhne realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

16. Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no depende de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

17. En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso."

En este mismo sentido se ha manifestado el mismo Tribunal en su sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK Ltd, asunto C-40/09.

En esta sentencia el Tribunal analiza la tributación que procede aplicar, desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, en un sistema de retribución flexible en virtud del cual una sociedad ofrece a sus empleados un sistema de retribución consistente en una parte anual fija en metálico, denominada "fondo Advantage" y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado de un conjunto propuesto, de modo que cada ventaja social da lugar a un descuento de un determinado importe en el fondo de dicho empleado. Entre las ventajas sociales figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios.

En estas circunstancias, el Tribunal llega, entre otras, a las conclusiones que se reproducen a continuación, extraídas de la propia sentencia:

"(...)

24. Habida cuenta de la amplitud del ámbito de aplicación del IVA, procede hacer constar que una sociedad como Astra Zeneca desarrolla una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, al entregar vales de compra a sus empleados a cambio de que estos renuncien a una parte de su retribución en metálico.

25. Los vales de compra de que se trata en el litigio principal permiten que los empleados que los reciben compren un bien o un servicio en determinados comercios, de modo que, como ha indicado el Abogado General en el punto 31

de sus conclusiones, estos vales les atribuyen un derecho futuro, e indeterminado en cuanto a su objeto, sobre bienes o servicios.

26. Por consiguiente, como dichos vales no transmiten de inmediato un poder de disposición sobre un bien, a efectos del IVA la entrega de los mismos constituye, no una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, sino una «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la misma Directiva, ya que, según esta última disposición, todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo 5 se considerarán prestaciones de servicios.

*27. En lo que respecta a la cuestión de determinar si una prestación de servicios como la analizada en el litigio principal se realiza a título oneroso, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véanse las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12; de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12; *Comisión/Grecia*, antes citada, apartado 29, y *Comisión/España*, antes citada, apartado 92).*

(...)

29. Pues bien, por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por Astra Zeneca a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales.

30. En efecto, los empleados de Astra Zeneca que hayan optado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se

traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.

(...).”

En este sentido, cabe igualmente destacar el reciente pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM, que plantea si resulta aplicable la regla especial de localización para el arrendamiento de medios de transportes a largo plazo (art. 56.2, primer párrafo de la Directiva IVA) para un supuesto de cesión, por un sujeto pasivo a su empleado, de un vehículo afectado a la empresa, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución como contraprestación y el derecho al uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia a otras ventajas.

Si bien el objeto de la litis era la aplicación o no de la citada regla de localización a la puesta a disposición del vehículo por parte del empleador, con carácter previo el Alto Tribunal se pronuncia sobre la consideración o no de la cesión del vehículo como operación a título oneroso o gratuito en los siguientes términos:

“29 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, y, por tanto, solo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C 94/19, EU:C:2020:193, apartado 21 y jurisprudencia citada).

30 Tal relación directa puede concretarse, en las relaciones entre un empleador y su empleado, en una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el primero

(véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C 258/95, EU:C:1997:491, apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C 40/09, EU:C:2010:450, apartado 29).

31 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente se refiere en su cuestión prejudicial a un préstamo de vehículo por el que el colaborador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas.

32 Así pues, sin perjuicio de las comprobaciones fácticas que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tal prestación no puede calificarse, por ello, como prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.”.

Estas mismas consideraciones han sido recogidas por el Tribunal Económico Administrativo Central que en su resolución de 22 de febrero de 2022 concluye para un caso similar al analizado en esta contestación lo siguiente:

“A la vista de las sentencias parcialmente reproducidas, podemos extraer los criterios generales sentados por el TJUE para calificar las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al IVA como entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- Son de aplicación los criterios generales establecidos por el propio TJUE para calificar como onerosas o gratuitas el resto de operaciones. Por tanto, sólo se considerarán como operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio.

- La contrapartida ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero.

- Una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie.

En particular, la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados puede calificarse como operación a título oneroso, cuando:

a) El trabajador efectúe un pago por ello.

b) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que le es deducida de su salario, a cambio de la prestación concedida.

c) El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.

d) Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.”.

A partir de las citadas sentencias cabe concluir que en aquellos supuestos en los que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado) se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La reiterada doctrina de este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 11 de abril de 2018, número V0949-18, es la siguiente:

“Por lo que al objeto de la consulta se refiere, la cesión del uso de automóviles que efectuará la consultante a su trabajador constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la misma, si se establece así en el contrato laboral del trabajador, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dicha cesión. Es decir, la cesión al trabajador del uso de dos vehículos forma parte del montante total de las retribuciones que dicho trabajador percibe por los servicios laborales que presta.

En estas circunstancias, cabe concluir, en consonancia con lo señalado por el Tribunal, que dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que quedarán sujetas al citado tributo.

En el caso de los vehículos, se debe advertir que tendrá la consideración de retribución en especie únicamente la parte proporcional del uso que se realice de los mismos que se destine a las necesidades privadas del trabajador, en el supuesto de que dicho vehículo se utilice simultáneamente para el desarrollo de las actividades empresariales del empleador y para las necesidades privadas del empleado. A estos efectos, se deberá aplicar un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares.

Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar el uso o destino real del vehículo, los cuales serán valorados por la Administración tributaria.

No obstante, a los efectos de determinar qué parte de la cesión del vehículo se destina a las necesidades privadas del trabajador y, por tanto, constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto, no son aceptables aquellos

critérios que fijen un “forfait” según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

Lo anterior se aplicará con independencia de que los vehículos cedidos por el empleador sean propiedad del mismo o bien los posea en régimen de renting o leasing.”.

2.- No obstante lo anterior, por lo que se refiere al supuesto objeto de consulta y de acuerdo con la información suministrada, el trabajo desarrollado por los empleados que perciben la retribución en especie y el salario percibido por el mismo no dependen de la percepción o no de esta retribución en especie.

En efecto, los directivos que hayan optado por recibir el uso de los vehículos no deben renunciar a una parte de la retribución dineraria de la misma forma que aquellos que no optan por dicha modalidad no ven incrementado su retribución dineraria con respecto a los que han optado por la misma. El hecho de que puedan optar por distintas gamas y modelos de vehículos dentro de un rango no modifica esta conclusión.

Por otra parte, los comerciales no tienen opción de renunciar al vehículo, pero su salario no será modificado por el uso del mismo pues el vehículo no deja de ser una herramienta para el desarrollo de su trabajo.

De esta forma, parece que la cesión de los vehículos no se corresponde con un sistema de retribución flexible efectuado por el empleador en los términos analizados en los apartados anteriores de esta contestación.

En definitiva, bajo dichas circunstancias concretas, y de acuerdo con el criterio de este Centro directivo en la contestación vinculante de 30 de mayo de 2011, número V1379-11, no cabrá considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación del servicio que constituye la retribución en especie, y por tanto, se tratará de servicios efectuados a título gratuito.

3.- En consecuencia, y **una vez concluido que las controvertidas operaciones se efectúan a título gratuito resultaría necesario analizar el derecho a la deducción** de la entidad consultante.

El artículo 95, apartado uno de la Ley 37/1992 señala el principio general en virtud del cual los bienes o servicios adquiridos deben estar afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional para su correcta deducción.

No obstante, el apartado Tres de dicho artículo 95 prevé para los bienes de inversión la regla de afectación proporcional (no exclusiva) en función de su destino previsible. En particular, y para los vehículos automóviles como son los bienes objeto de consulta, señala la siguiente presunción de afectación:

“2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por cien:

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

- c) *Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.*
- d) *Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.*
- e) *Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.*
- f) *Los utilizados en servicios de vigilancia.”.*

Estas limitaciones al derecho a la deducción deben analizarse junto a la exclusión que establece el artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992, conforme a la cual no son deducibles las cuotas soportadas por referencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

Por otra parte, el artículo 7, número 7º, de la Ley del Impuesto establece que no estarán sujetas:

“7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho

a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.”.

Por su parte, el artículo 12, número 3º, de la Ley 37/1992, dispone que:

“Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...)

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.”.

En consecuencia y en relación con el derecho a la deducción cabe concluir lo siguiente:

- la cesión de vehículos a los directivos se considerará una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que se asimile a una atención a los asalariados la puesta a disposición de los vehículos para fines privados que no originaron derecho a la deducción del impuesto soportado a la consultante. En tal caso, las cuotas soportadas para la adquisición de dichos vehículos no podrán ser objeto de deducción en ninguna proporción.

Esta conclusión ha sido ratificada por el propio Tribunal de Justicia en la sentencia de 20 de enero de 2021, asunto QM, anteriormente referido, en donde en su apartado 35 dispuso lo siguiente:

“35. Como indicó el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, una prestación de servicios que consiste en el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, que no puede asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso, sobre la base del artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, dado que los bienes en cuestión no han originado un derecho a la deducción del IVA soportado, contrariamente a lo que exige esta disposición, no puede, con carácter subsidiario, asimilarse a tal prestación sobre la base del artículo 26, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, si no se quiere desvirtuar el efecto útil de ese requisito relativo a la deducción del impuesto soportado establecido por la primera de esas dos disposiciones.”.

- la cesión de los vehículos a los comerciales se tratará de un autoconsumo de servicios para fines propios de la empresa, operación que quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

*En cuanto a **la deducción de las cuotas soportadas** por la adquisición de tales vehículos hay que señalar que, en la medida en que los mismos están afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, dicha deducción **se efectuará en función de su grado de afectación y los demás requisitos** señalados en la Ley 37/1992 para el ejercicio del derecho a la deducción.*

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.

¿Pueden sus trabajadores usar la conciliación para evitar ser despedidos?



La conciliación laboral es un derecho contemplado en el [artículo 34.8 del Estatuto de los Trabajadores](#) que permite a los empleados **adaptar y reorganizar su jornada de trabajo** siempre y cuando **acrediten necesidades de conciliación de la vida familiar y laboral**; ponderando, claro está, las necesidades de la persona trabajadora con las necesidades organizativas o productivas de la propia empresa.

Estas adaptaciones se encuadran dentro de la denominada **"jornada a la carta"** y desde [SuperContable](#), hemos tratado, entre otros aspectos, **cómo concretarla en supuestos de guarda legal, hasta qué edad de los hijos tienen derecho los trabajadores a disfrutarla, o si se debe conceder por las actividades extraescolares de estos.**

Es importante saber...

Desde que entrara en vigor el nuevo [Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio](#), la protección de los trabajadores acogidos a la **"jornada a la carta"** se incrementó. Además se **mejoraron los permisos laborales y se concedieron otros nuevos.**



¿Es válido despedir a un trabajador que tiene derecho y solicita una "jornada a la carta"?

La **sentencia 867/2023 del TSJ de Las Islas Canarias, de 8 de junio de 2023**, resuelve un supuesto en el que se plantea esta disyuntiva tras el despido efectuado a un trabajador que había solicitado una reducción por guarda legal. Esta **solicitud se produjo justo después de que la empresa comunicase al trabajador su traslado** de Las Palmas de Gran Canaria a La Gomera.

La empresa no tenía trabajo efectivo para el empleado en ese centro y ante la negativa de este de aceptar el traslado, **decidió tramitar un despido objetivo por causas económicas**. Fue entonces cuando el empleado demandó y solicitó la nulidad de su despido por vulnerar el derecho a la conciliación de la vida familiar y laboral.

El **artículo 40.1, párrafo tercero del Estatuto de los Trabajadores**, que es el que regula la movilidad geográfica, permite en los traslados con cambio de domicilio que el trabajador opte por percibir una compensación por los gastos en los que incurra o por la extinción de su contrato, con una indemnización de veinte días de salario por año de servicio.



La **Sala anula parcialmente el fallo** de la sentencia del Juzgado de lo Social nº 9 de Las Palmas de Gran Canaria, que **había declarado la improcedencia del despido** y condenado a la empresa a una indemnización de más de 76.000 euros o a la readmisión más el abono de los salarios dejados de percibir desde el cese hasta la sentencia.

El **TSJ de las Islas Canarias** destaca que el trabajador sólo:

...hace uso del derecho a reducir su jornada y formula petición en tal sentido a la empresa con el fin de obtener la protección que frente a esos supuestos que otorga el ET, con la

clara intención de blindarse frente al despido que sabía podía llegarle según el mismo había asumido en el mismo momento que rechaza la única vacante (la de la Gomera) que existía y con conocimiento de que sus funciones (...) habían acabado.

Todo ello desconecta la decisión de la empresa de despedir de la petición de conciliación de la vida familiar y laboral efectuada por el trabajador unas horas antes de serle entregada la carta de despido, por lo que el **despido objetivo se declara procedente, rebajándose sustancialmente la indemnización a la que tiene derecho el trabajador.**

Por último, ¿qué puede hacer la empresa ante una situación como la descrita?

Como hemos visto, la cronología de los hechos ha sido fundamental para que prosperase la pretensión de la empresa. El derecho a la conciliación no es absoluto:

- **En primer lugar** las medidas deben ser razonables y proporcionadas con las necesidades de la empresa.
- **En segundo lugar** la solicitud de conciliación **no puede ser la respuesta a una medida lícita efectuada por la empresa cuando esta hubiere acreditado que Sí hay causas económicas, técnicas, organizativas o de producción que justifican un traslado o una modificación sustancial de las condiciones de trabajo -MSCT-**.

El empleado puede aceptar la decisión, extinguir el contrato y percibir la indemnización correspondiente a 20 días por año de servicio (con el límite de 12 meses para el traslado y 9 para la modificación) o reclamar judicialmente la no existencia de estas causas.

Lo que **no está permitido**, y así lo están señalando los tribunales, es que **el trabajador utilice el derecho a la conciliación para protegerse de las consecuencias** de no aceptar el traslado o la **MSCT** o para blindarse adelantándose a un más que probable despido por causas objetivas.



¿Puedo cambiar unilateralmente el horario de entrada y salida de los trabajadores o es una modificación de las condiciones de trabajo?

En **SuperContable** hemos analizado varios aspectos relativos a la **modificación sustancial de las condiciones de trabajo**, tales como **la forma de realizar una modificación sustancial de las condiciones de trabajo**, **en qué casos un traslado se considera o no una modificación sustancial de las condiciones de trabajo**, e incluso **si puede la empresa modificar unilateralmente las condiciones de trabajo**, en aspectos como las **"cestas de Navidad"** o los tickets restaurante.



Pero, sin duda alguna, es la cuestión de los cambios de horario una de las que con más frecuencia se plantea, tanto desde el punto de vista de la empresa como desde el punto de vista de la persona trabajadora.

Cuando en la empresa se precisa cambiar los horarios de los trabajadores surge la pregunta que da título a este Comentario: **¿Es posible hacerlo sin más o estaríamos ante una modificación de las condiciones de trabajo?**



Y la respuesta, como ocurre con muchos aspectos de las relaciones laborales, no es ni sencilla ni única; y existen, como veremos a continuación, pronunciamientos judiciales en ambos sentidos.

Hace un tiempo recogíamos en nuestro boletín una [Sentencia del TSJ del País Vasco, de fecha 16 de Julio de 2019](#), y en la que se señalaba que **la modificación en 30 minutos del horario de entrada y salida de una empresa debe ser considerada como una modificación sustancial de las condiciones de trabajo**.

Ahora, sin embargo, hemos conocido la [Sentencia del TSJ de Aragón, de 5 de Octubre de 2023](#), que señala que **una modificación de 30 minutos en la hora de entrada y salida de los trabajadores de varios hipermercados NO supone una modificación sustancial de las condiciones de trabajo**, ni transforma ningún aspecto esencial de la relación laboral.

Como se puede ver, en dos casos en los que la empresa modifica en 30 minutos la hora de entrada y salida de los trabajadores, cada Tribunal decide de una manera.

La Sentencia citada del TSJ del País Vasco supuso, aparentemente, una variación respecto a la jurisprudencia tradicional del Tribunal Supremo, que había señalado, en el año 2005, que una modificación de estas características no podía calificarse de sustancial.

Y la **Sentencia del TSJ de Aragón** se mantiene en la línea de la jurisprudencia tradicional del TS, que parte de la sentencia del Tribunal Supremo de 10/10/2005 (Rcud 183/2004), y que no consideró sustancial el retraso en media hora en la entrada y salida en el trabajo.

¿Cuál es entonces la solución?

Pues la solución pasa por valorar, en cada caso concreto, **la incidencia que ese cambio tiene o no en la relación laboral**, o, mejor dicho, en las condiciones en las que el empleado realiza su trabajo.

Si se leen ambas resoluciones, las dos parten del mismo criterio fijado por el Tribunal Supremo. Así, la jurisprudencia ha distinguido entre modificaciones sustanciales y modificaciones no sustanciales o débiles. La STS de 28 de enero de 2009, con cita de sentencias anteriores (STS de 10 de octubre de 2005, 3 de diciembre de 1987 y 11 de diciembre de 1997 (RJ 1997, 9163), reitera que:

... por modificación sustancial de las condiciones de trabajo hay que entender aquellas de tal naturaleza que alteren y transformen los aspectos fundamentales de la relación laboral, pasando a ser otra distinta, de modo

notorio.

El elemento decisivo a tal fin no es por tanto la naturaleza de la condición afectada **sino el alcance o importancia de la modificación** (STS 9/12/2003). En consecuencia, no todas las modificaciones de las condiciones señaladas en el **Art. 41 del Estatuto de los Trabajadores** son necesariamente sustanciales.

Según el **Art. 41.1 del ET**, tendrán la consideración de modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo, entre otras, las que afecten a las siguientes materias:

a) Jornada de trabajo.

b) Horario y distribución del tiempo de trabajo.

c) Régimen de trabajo a turnos.

d) Sistema de remuneración y cuantía salarial.

e) Sistema de trabajo y rendimiento.

f) Funciones, cuando excedan de los límites que para la movilidad funcional prevé el Art. 39 de esta Ley.

Pero lo que la jurisprudencia del Tribunal Supremo quiere decir es que no todas las modificaciones que afecten, por ejemplo, al horario y distribución del tiempo de trabajo, son per se sustanciales.



Y esta es la clave que explica que una misma modificación del horario de trabajo, prolongando en 30 minutos la hora de salida, sea en un caso considerada sustancial y, en el otro caso, un cambio que entra dentro del *“ius variandi”* empresarial.

La determinación dependerá de las circunstancias que concurran; de modo que se considerará **“sustancial”** la modificación que, conjugando su intensidad, la materia sobre la que verse y el carácter temporal o definitivo de la misma, sea dañosa para la persona trabajadora, al implicar en el caso concreto una mayor onerosidad de sus prestaciones, con un perjuicio comparable en relación a su situación anterior a la adopción de esta decisión empresarial.

Recuerde que:

*Para calificar la modificación del horario, como de cualquier otra condición de trabajo, de sustancial o accidental, **hay que valorar las circunstancias del caso concreto.***

Por ello, en el caso más reciente de los supermercados de Aragón, el **Tribunal** entiende que la modificación consistente en deslizar media hora más tarde la salida del trabajo y retrasando asimismo en media hora la entrada al trabajo **no puede calificarse de sustancial porque *NO se transforma el contrato*** y puede considerarse perjudicial para los empleados salir del trabajo media hora más tarde (entrando, lógicamente, media hora más tarde también).

Sin embargo, en el caso de la **Sala de lo Social del TSJ del País Vasco de 16 de julio de 2019** (recurso 1182/2019), aunque también se modifica el horario de salida en media hora, no se trata de un deslizamiento, retrasando también la hora de entrada, porque los trabajadores tenían horario partido. De hecho, la sentencia señala:

... retrasar en media hora la salida de los trabajadores desde las 18.30 horas hasta las 19 horas no es baladí sino que es un cambio importante, teniendo en cuenta que llevan vinculados a la empresa desde las 9 horas con un horario partido, y el nuevo calendario no retrasa el horario de entrada. No podemos presumir que dicho retraso en el horario de fin de la jornada se compense en su onerosidad con el beneficio de contar con media hora más para comer pues una interrupción de 90 minutos es más que suficiente para ese acto de la vida cotidiana.

Por otro lado, el tramo horario afectado con la prolongación es el de la tarde (de 18.30 a 19 horas), muy sensible para la conciliación de la vida laboral y familiar de los trabajadores, que pueden estar comprometidos con otros deberes de mayor o menor significación, como la atención de hijos menores que han terminado horas antes sus colegios, o las compras en establecimientos con horarios comerciales a punto de cerrar, etc.

La resolución centra el perjuicio para el trabajador no en la prolongación de la salida en media hora, sino en el resto de circunstancias: el horario partido, el tiempo en el que el trabajador permanece pendiente de su jornada laboral,...

En conclusión:

Sepa que **el empresario puede imponer libremente las modificaciones que no tengan carácter sustancial**, sin necesidad de justificación causal y de formalidad alguna, sin más límites que el respeto a los

derechos fundamentales del trabajador, a su dignidad y al principio de buena fe contractual y los que, en su caso, deriven de la regulación legal, o de los acuerdos individuales o colectivos.

En cambio, **las modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo sólo pueden ser adoptadas en los supuestos previstos legalmente** y por las causas y con los requisitos establecidos en el **Art. 41 del Estatuto de los Trabajadores**.

Y en el caso concreto del horario, el carácter sustancial **NO depende solo del margen de tiempo que se modifique dicho horario**, sino de las circunstancias en las que el cambio se produzca, y cómo dicho cambio altere la distribución del tiempo de trabajo a los empleados.



Una deuda inexistente en su Contabilidad puede ocasionarle un grave problema con la AEAT.

Efectivamente, lo que para algunos puede parecer una simple "tontería o desajuste" contable, tener una deuda registrada con un proveedor y no saber exactamente a qué corresponde ni de dónde viene, si no se toman las medidas adecuadas, **puede convertirse en un problema** pues, como así podemos comprobar en una de las últimas Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central **-TEAC-**, será al obligado tributario al que le corresponderá



probar su origen o realidad para evitar que entre en juego (por parte de la Administración tributaria) la presunción de existencia de **rentas no declaradas o pasivos ficticios**.

Hablamos concretamente de la **Resolución 01269/2022**, de 25 de septiembre de 2023, del **TEAC**, cuya principal conclusión o criterio a efectos del presente comentario no es el establecido pero si nos sirve para, inicialmente, enfatizar la **importancia que la diligencia contable debe tener en nuestro "quehacer" profesional diario**, si no queremos

"toparnos" con la **AEAT** por cuestiones a las que no prestamos la debida importancia, considerándolas "menores".

El problema que puede surgir es que si usted en su empresa tiene deudas registradas en relación a uno o varios proveedores, que figurasen pendientes de pago desde ejercicios ya pasados (por ejemplo, que permanezcan sus saldos invariables sería una "pista" o indicio), puede ser **requerido por la AEAT para probar la existencia y realidad de las mismas o acreditar fehacientemente su pago**; si no lo justificase, la Administración tributaria puede sustentarse en el **artículo 121.4** de la **Ley 27/2014** del Impuesto sobre Sociedades **-LIS-** para **presumir la existencia de rentas no declaradas por entender que han sido registradas en los libros de contabilidad deudas inexistentes**.

Recuerde que:

Es la empresa la que debe probar la existencia/realidad/origen de las deudas contabilizadas.

Así, salvo que la empresa sea capaz de demostrar lo contrario:

- Si existen deudas registradas en la contabilidad,
- No están debidamente justificadas (documentación, origen, vigencia, etc.) y
- No se demuestra su pago,

la Administración tributaria puede practicarle una **regularización** utilizando la **presunción** del **artículo 121.4** de la LIS, para justificar la **existencia de rentas no declaradas o pasivos ficticios**.



Para la **AEAT**, la existencia de un **pasivo ficticio** en la contabilidad es la contrapartida de **beneficios ocultados** que deberá pasar a la a integrar la base imponible.

¿A qué ejercicio serían imputables estas presuntas rentas?

Bajo este epígrafe podemos dar a nuestros lectores "*noticias buenas y noticias malas*"; ¿cuál conocer primero?

"Las malas".

El referido **artículo 121**, en este caso en su apartado 5, señala:

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

Evidentemente son "*malas noticias*" pues, además de la propia infracción que supone la renta no declarada, **generará intereses de demora durante mucho más tiempo** al calcularse estos desde el ejercicio más antiguo no prescrito.

"Las buenas".

En aquellos casos en los que el contribuyente sea capaz de demostrar que el origen de la deuda está en un ejercicio prescrito (caso que acontece en la [Resolución 01269/2022](#) aquí referida), por ejemplo con una certificación del Registro Mercantil de las cuentas correspondientes al ejercicio prescrito en las que se constata la existencia de la deuda, el "*asunto*" **puede virar** drásticamente.

En esta situación el **TEAC** se encuentra con que, una vez verificada la presunción de rentas no declaradas, **la discrepancia surge**, sin embargo, **a la hora de dar o no validez a los libros de contabilidad para probar el origen de la deuda y su imputación a un periodo anterior prescrito u otro más actual.**

Sintetizando las posturas defendidas, tenemos:

CONTRIBUYENTE	ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
---------------	---------------------------

Intenta justificar la realidad de las deudas, pero incluso si no se negase que los pasivos fueran ficticios y, precisamente, sobre la base de dicha circunstancia, pretende acogerse al derecho que le otorga el **artículo 121.5**, con la finalidad de demostrar que dicha renta (aflorada por la deuda inexistente) **se corresponde con otro u otros períodos impositivos, distintos al más antiguo de los no prescritos.**

Aun cuando las deudas inexistentes se hayan reflejado en la contabilidad de ejercicios anteriores, también se han reflejado en la contabilidad del ejercicio comprobado y **la regla de imputación temporal es clara**: la renta consecuencia de las presunciones, **se imputa al ejercicio más antiguo de los no prescritos.**

No podemos entender que la renta ocultada se genera en el ejercicio en el que se registran las deudas inexistentes por primera vez pues, en tal caso, nunca sería posible aplicar la renta al ejercicio más antiguo de los no prescritos, pues la generación de la renta coincidiría con el primer registro de las deudas inexistentes.

De esta forma, el **TEAC** se sirve de una Sentencia de 25 de julio de 2023 del Tribunal Supremo (**Nº Resolución 1096/2023** - recurso casación nº 6934/2020), para establecer que *si la propia ley establece la presunción de una renta no declarada a partir del mero registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad nada impide que la prueba en contrario consista en acreditar su registro en la contabilidad de ejercicios prescritos*; es decir, concluye:

*Cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, **el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos.***

Así, son "**buenas noticias**" si concluimos que:

- Las **deudas consideradas inexistentes** por la **AEAT** que aparezcan contabilizadas por la entidad en **ejercicios ya prescritos** al tiempo de iniciarse una actuación de comprobación,
- si el contribuyente puede **probar / acreditar** que corresponden a ejercicios ya prescritos,
- para lo que puede utilizar **cualquier medio de prueba admitido** en Derecho, incluidos los **libros de contabilidad debidamente legalizados**,



NO podrán regularizarse de conformidad con lo dispuesto en el **artículo 121** de la **LIS** *(salvo que la AEAT demuestre que esos pasivos que figuraban en la contabilidad de un ejercicio prescrito han pasado a tener la consideración de "inexistentes" en un ejercicio posterior).*

NUEVO Seminarios por Videoconferencia | Consecuencias del Cierre con Pérdidas. Responsabilidades y Soluciones  VER

¿Cómo se facturan los gastos por aplazamiento de pago, devolución de recibos e intereses de demora? ¿Llevan IVA?

Mateo Amando López, Departamento Contable-Fiscal de SuperContable.com - 23/10/2023



Es habitual que en el desarrollo de una actividad económica y más concretamente con motivo del cobro del importe pactado en las operaciones realizadas se den una serie de gastos que se deban repercutir al cliente sin conocer exactamente cómo hacerlo ni su tributación, normalmente a efectos de IVA.

En este sentido, las dudas más frecuentes se refieren a **los intereses pactados por el aplazamiento del pago, a los cargos emitidos por el banco por la devolución de recibos no abonados y los intereses de demora** que se pueden exigir si no se realiza el pago en tiempo y forma.

La respuesta a estas inquietudes la encontramos en el [artículo 78 de la Ley del IVA](#), sobre las reglas generales para la determinación de la base imponible del IVA:

Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

*Dos. En particular, **se incluyen** en el concepto de contraprestación:*

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, **no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior** a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el **artículo 20**, apartado uno, número 18., letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.

[...]

Tres. **No se incluirán en la base imponible:**

1.º **Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones**, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

[...]

Así, en los **intereses derivados del aplazamiento en el pago** podemos distinguir:

- **Cuando se devenguen con anterioridad a la venta** se incluirán en la base imponible del IVA correspondiente a la misma operación cuyo plazo de pago se aplaza. Por tanto, en este caso estarán incluidos en la factura de venta con IVA, formando parte del precio de la operación principal (aunque se maticen los importes en la misma).
- **Cuando se devenguen con posterioridad a la venta** se considerarán por sí mismos como la contraprestación de una operación financiera independiente. Por tanto, por estos intereses se emitirá factura aparte sin IVA, ya que están exentos.

Lo mismo ocurre si cargamos al cliente **intereses de demora** si no pagan en plazo. Ya que estos intereses de demora siempre se devengan con posterioridad a la realización de la operación, debe emitirse factura aparte sin IVA por ellos.

En cuanto a las **comisiones por devolución** de recibos domiciliados, pagarés o cualquier otro instrumento no abonado en plazo, la repercusión al cliente de **este tipo de gastos tiene carácter indemnizatorio** por lo que no forman parte de la base imponible de la operación en la que se sustentan y no están sujetos al IVA por sí mismos.

En este sentido no sería necesario emitir factura por estas comisiones del Banco repercutidas al cliente, siendo suficiente un recibo o nota de gastos como justificación. No obstante, si por comodidad o simplicidad se emite factura sin IVA al cliente por los gastos de devolución, ésta debería tener un número de serie distinto para acordarnos de no incluirla en el libro registro de facturas emitidas ni en ninguna casilla de los modelos 303 ni 390.

Recuerde que:

El importe de las facturas sin IVA emitidas por los intereses por aplazamiento o demora cobrados al cliente **no deben incluirse en la autoliquidación de impuesto (modelos 303) pero sí en el resumen anual del IVA (modelo 390).**

Concretamente, se consignarán en la casilla 105 correspondiente a operaciones exentas y en la casilla 106 por ser operaciones financieras no habituales, no afectando al **volumen total de operaciones** al incluir el mismo importe en casillas con signo distinto.

Si incumplo el requisito de incremento de fondos propios, ¿Por qué cantidad debo regularizar la Reserva de Capitalización?



Cada día son más los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que aplican el **incentivo fiscal consistente en reducir la base imponible de su impuesto** con la denominada "Reserva de Capitalización". Este **beneficio** es **inmediato, definitivo** y en muchas ocasiones **cuantioso**, por lo que el estudio de la norma y la forma en que debe ser aplicada finalmente ha hecho que muchos profesionales y empresarios se decidan por su utilizarlo en la liquidación del Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, para la aplicación de este incentivo, como es sabido por nuestros lectores y usuarios, es obligado el cumplimiento de una serie de **requisitos** establecidos en el **artículo 25** de la **Ley 27/2014** del Impuesto sobre Sociedades **-LIS-**:

- a.** Que el importe del **incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- b.** Que **se dote una reserva por el importe de la reducción que será indisponible durante los referidos 5 años.**



Así, la **disminución de los fondos propios, posterior a la aplicación de la reducción** por reserva de capitalización, por causas no exceptuadas en la norma: una liquidación de la Administración tributaria que nos obligue a disponer de reservas, disolución de la sociedad, necesidades de financiación que nos obliguen a disminuir nuestro patrimonio neto, etc., **implica la regularización de la reducción practicada** en su día (Consulta vinculante nº **V0745-22**). En este sentido nos interesa aclarar dos aspectos:



1. ¿En qué consiste la regularización?

Desde un punto de vista fiscal, el incumplimiento va a provocar que tengamos que **incrementar nuestra cuota del impuesto** de sociedades por el **importe indebidamente deducido** en ejercicios anteriores. Para ello deberemos

reflejar el mismo en la **casilla 615** del modelo 200 de declaración. Ahora bien, hemos de tener en cuenta que **esta casilla recoge importes en cuota**, y dado que **la reducción que realizamos** por la reserva de capitalización **fue en base imponible**, deberemos convertir este importe a cuota (multiplicar por 0,25 o por el tipo de gravamen correspondiente), para así poder incluirlo en dicha casilla.

Por ejemplo, si tuviéramos que **regularizar la cantidad de 30.000 euros** por haber sido reducidos (en concepto de reserva de capitalización) de la base imponible de los tres ejercicios anteriores, deberemos **consignar en la casilla 615 la cantidad de 7.500 euros** ($30.000 \times 0,25$), suponiendo que en los ejercicios objeto de reducción de la base imponible tributamos al 25%.

Recuerde que:

*Además del incremento a imputar en la **casilla 615** del Modelo 200, deberá **liquidar los correspondientes intereses de demora**, a reflejar en la **casilla 617** de dicho modelo.*

Liquidación (IV)

Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver		Efectuados a la entidad	Imputados por AIEs y UTEs
Retenciones por rendimientos del capital mobiliario	01785		01786
Retenciones por arrendamientos de inmuebles urbanos	01787		01788
Retenciones por rendimientos del capital mobiliario atribuidas por entidades en atribución de rentas	01789		01790
Retenciones por arrendamientos de inmuebles urbanos atribuidas por entidades en atribución de rentas	01791		01792
Retenciones por otros conceptos diferentes a los rendimientos del capital mobiliario o a los arrendamientos de inmuebles urbanos atribuidas por entidades en atribución de rentas	01793		01794
Retenciones e ingresos a cuenta participaciones IIC	01795		01796
Retenciones sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.....	00597		01797
Retenciones por otros conceptos NO incluidos en las casillas anteriores	01798		01799
Total retenciones e ingresos a cuenta	01766		01784
		Estado	D. Forales / Navarra (totales) (desglose en pág. 26)
Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver	00599		00600
Pagos fraccionados. Cuota diferencial			
1º pago fraccionado	00601		00602
2º pago fraccionado	00603		00604
3º pago fraccionado	00605		00606
Cuota diferencial	00611		00612
Resultado de la autoliquidación			
Incremento por pérdida beneficios fiscales periodos anteriores.....	00615		00616
Incremento por incumplimiento de requisitos SOCIMI (*)	00633		00642
Intereses de demora	00617		00618

2. ¿Por qué cantidad debe regularizarse?

Cuestión esta importante para la "cartera" de los contribuyentes pues, **si la disminución de los fondos propios posterior a la aplicación de la reducción por reserva de capitalización es por una cuantía inferior a la totalidad del aumento de los fondos propios por los que se aplicó la misma, y por tanto, manteniendo parte del incremento de los fondos propios que dio origen a la reducción:**

La regularización deberá hacerse sobre la parte del mismo que NO se mantiene.

Así lo establece la propia Dirección General de Tributos **-DGT-** en su consulta Vinculante **V2490-22**, de 1 de diciembre de 2022, cuando entiende por **cantidad indebidamente reducida**, el importe de la reserva de capitalización aplicada que se corresponda con la cuantía del incremento de los fondos propios respecto de los que se ha incumplido el requisito de mantenimiento.



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

