



Te invitamos a Accountex 2023

Descubre cómo crecer en nuestro stand.

iMe interesa!

ACCOUNTEX
ESPAÑA 2023

Boletín semanal

Boletín nº43 14/11/2023

NOTICIAS

Hacienda podría estar cobrando impuestos por "rentas ficticias" gracias al valor de referencia catastral.

Este cálculo fija la base imponible para impuestos como Transmisiones. Señala que la metodología no está contenida en ninguna ley. Lo asimilan a ...

Inspectores de Hacienda alertan de que la cesión de tributos a Cataluña "rompería el sistema de financiación".

Ana de la Herrán ha recalcado que la posición de rechazo de los Inspectores de Hacienda "no es política", sino "absolutamente técnica", poniendo...

El Supremo hará un nuevo análisis de la legalidad de los impuestos retroactivos

eleconomista.es 11/11/2023

La Justicia rechaza el perdón de deuda si se exceden los 5.000 euros en multas fiscales.

eleconomista.es 13/11/2023

FORMACIÓN

Errores en el IVA y sus soluciones

COMENTARIOS

¿Has detectado un error en una factura emitida o recibida? ¿Tienes que hacer un cambio en los libros-registro del IVA? ¿Quieres modificar un modelo 303?

JURISPRUDENCIA

La empresa no debe costear, de forma generalizada, sillas ergonómicas a los empleados que teletrabajan

Sentencia de la Sala Social de la Audiencia Nacional del 3 de Octubre de 2023. La Ley no lo impone con carácter general, tampoco como medida de prevención de riesgos laborales

NOVEDADES LEGISLATIVAS

MINISTERIO DE INCLUSIÓN, SEGURIDAD SOCIAL Y MIGRACIONES - Seguridad Social (BOE nº 267 de 08/11/2023)

Resolución de 3 de noviembre de 2023, de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social y Pensiones, por la que se establece el plazo especial para...

CONSULTAS TRIBUTARIAS

Sepa qué gastos debe abonar la empresa a los empleados que teletrabajan y en qué casos

Analizamos varias sentencias que dicen si la empresa debe asumir gastos tales como sillas ergonómicas, reposapiés o cheques restaurantes para los teletrabajadores

ARTÍCULOS

La deducción por I+D+i no declarada en el ejercicio en que se realizó el gasto se puede aplicar en los ejercicios siguientes sin más trámite.

El Tribunal Supremo enmienda el criterio seguido por la Administración tributaria y permite aplicar las deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica de ejercicios anteriores aunque no se declarasen en la liquidación del ejercicio en que se realizó el gasto sin necesidad de rectificar la misma.

CONSULTAS FRECUENTES

¿Cuándo se declaran los préstamos con partes vinculadas en el modelo 232?

Los préstamos con socios son una de las operaciones vinculadas más habituales y sin embargo de las que más dudas generan a la hora de informar sobre las mismas.

FORMULARIOS

Acuerdo sobre prestación de trabajo a distancia

Facturas a incluir en el Suministro Inmediato de Información (SII): Facturas diarias individuales o factura resumen mensual.

Consulta DGT V2309-23. Si a efectos del IVA tiene que incluir en el Suministro Inmediato de Información (SII) las facturas de las ventas...

Modelo de Acuerdo sobre prestación de trabajo a distancia, conforme al Artículo 7 de la Ley 10/2021, de 09 de julio, de trabajo a distancia.

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

Facturas a incluir en el Suministro Inmediato de Información (SII): Facturas diarias individuales o factura resumen mensual.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una entidad mercantil que tiene la condición de "gran empresa" que desarrolla la actividad de estación de servicio de carburantes que realiza operaciones con otra entidad mercantil que es, a su vez, uno de sus medios de cobro. Esta entidad le remite una factura mensual a la consultante, a nombre de esta última, con las ventas que le realiza a aquélla en todo el mes (es decir, una factura elaborada por la destinataria de las entregas realizadas por la consultante a la misma). No obstante, la consultante factura estas ventas de manera diaria a los clientes que utilizan dicho medio de pago a medida que las mismas se van realizando y declara estas facturas en el Suministro Inmediato de Información (SII).

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tiene que incluir en el Suministro Inmediato de Información (SII) las facturas de las ventas individuales o las facturas mensuales señaladas.

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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."*

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que *“se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que *“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.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, según parece deducirse del escueto escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, la operativa que la entidad consultante realiza con la entidad que también le presta servicios de cobro se ajustaría a la operativa analizada según el esquema planteado en la contestación vinculante de 10 de diciembre de 2019, número V3351-19.

Tal y como se puso de manifiesto en dicha contestación, este Centro directivo ya había analizado este modelo de operativa en la contestación vinculante de 8 de septiembre de 2010, número V1947-10, en la que se analizaba la tributación de una entidad que actúa como comisionista en nombre propio en la compra de carburante utilizando, a estos efectos, unas tarjetas que ella misma emite y que entrega a sus clientes, la mayoría empresarios o profesionales, y que utilizan para adquirir carburante en estaciones de servicios.

En la misma se señala en relación con la operativa seguida por dicha entidad *“la operación objeto de consulta supone la realización de dos entregas de bienes simultáneas, a saber: aquella que se produce entre el operador de productos petrolíferos, propietario inicial del carburante, y la consultante, y la que tiene lugar entre la propia consultante y sus clientes.”.*

Por tanto, la intervención de la entidad emisora de las tarjetas como comisionista en nombre propio en la adquisición de carburante determina, como reiteradamente ha señalado este Centro directivo, que se efectúen dos entregas de bienes diferenciadas, a saber, la realizada por el comercializador de carburantes (la consultante) a favor del comisionista que actúa en nombre propio y, en segundo lugar, una entrega de bienes efectuada por el comisionista a favor de su cliente.

Y lo anterior con independencia de que el carburante sea entregado directamente a los clientes de la consultante de forma directa, sin que la entidad consultante, comisionista, tenga, en ningún momento, la posesión física del bien en cuestión.

En todo caso, el supuesto objeto de consulta difiere del modelo descrito de aquellos otros esquemas basados, por ejemplo, en la centralización de la gestión del gasto por carburante por parte de un grupo empresarial en una única entidad o la prestación de un servicio relacionado con los programas informáticos de gestión del gasto de carburante o las adquisiciones efectuadas por los empleados de una empresa por cuenta de dicha empresa.

A este otro tipo de modelos de negocios ha hecho referencia en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como con ocasión de la sentencia de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland BV*, Asunto C-185/01 o, más recientemente, en la sentencia de 15 de mayo de 2019, *Vega International Car Transport*, Asunto C-235/18.

En la Sentencia *Auto Lease*, el Tribunal analiza un supuesto en el que una entidad de leasing de vehículos celebra con los arrendatarios de los vehículos un acuerdo para la administración del gasto por carburante efectuado por éstos últimos, no de entrega de carburante. A tal fin, *Auto Lease* entrega a sus clientes una tarjeta de pago en la que figura *Auto Lease* como titular y que es emitida por una tercera entidad. Si bien los arrendatarios van adelantando mensualmente a *Auto Lease* parte del importe total anual del gasto de carburante, el consumo real no se regulariza

hasta el final de cada año, momento en el que Auto Lease factura a los arrendatarios la diferencia entre la cantidad adelantada y el consumo real incrementado en una cantidad que constituye la remuneración de Auto Lease.

En esas circunstancias, el Tribunal de Justicia rechaza que los arrendatarios estén adquiriendo carburante por cuenta de Auto Lease, concluyendo que las únicas entregas de carburante efectuadas son las realizadas por las estaciones de servicios a favor de los arrendatarios, indicando que Auto Lease presta a los arrendatarios un servicio de naturaleza financiera, y rechazando que Auto Lease, por tanto, tenga derecho a deducir las cuotas del impuesto derivadas de la adquisición del carburante por parte de los arrendatarios.

En Vega International el supuesto también es distinto del derivado de la operativa objeto de consulta. Vega International es la entidad matriz de un grupo empresarial multinacional que realiza transporte por carretera y que presta sus servicios a través de sus filiales constituidas en distintos Estados miembros de la Unión. Vega International organiza y gestiona el suministro de carburante por las estaciones de servicios a los medios de transportes utilizados por sus filiales y para ello entrega tarjetas de pago emitidas por cada una de las estaciones a las filiales y emitidas a nombre de ellas. Las estaciones de servicios remiten la facturación de la totalidad de los suministros a Vega International y ésta factura mensualmente los consumos a cada filial recargando el importe en un 2 por ciento.

De la misma manera que en Auto Lease, el Tribunal europeo concluye que Vega International no puede tener derecho a deducir las cuotas correspondientes a las entregas de carburantes efectuadas por las estaciones de servicios mediante el uso de las tarjetas en cuestión, puesto que la puesta a disposición del carburante, las entregas de bienes, deben entenderse efectuadas a favor de una de las filiales del grupo y no a favor de la matriz.

Por último, el Tribunal europeo acaba calificando la intervención de Vega International como una prestación de servicios de naturaleza financiera, asimilable a la concesión de un crédito a sus filiales y, por tanto, exenta del impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- En el supuesto objeto de consulta, ambas entregas de bienes, siguiendo dicho esquema, estarían sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 68 de la Ley 37/1992 que establece, en su apartado uno, que las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Por tanto, los comercializadores de carburantes deberán repercutir la cuota del impuesto a la entidad emisora de las tarjetas, que quedará obligada a soportarla, y, a su vez, esta entidad emisora deberá repercutir en factura la cuota que corresponda a la entrega de carburante a favor de sus clientes.

En cuanto a la base imponible del impuesto en la entrega de bienes efectuada por los comercializadores de carburante a favor de la emisora de las tarjetas, el artículo 78 de la Ley 37/1992 preceptúa que ésta estará “constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

4.- En lo que se refiere al devengo del Impuesto, habrá que estar a lo dispuesto en el apartado Uno, ordinales 1º y 4º, del artículo 75 de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

4°. *En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.*

(...).”

De acuerdo con lo anterior, **ambas entregas, la efectuada por el comercializador del carburante a favor de la entidad emisora de las tarjetas, comisionista en nombre propio, y la efectuada por esta última a favor de sus clientes se devengarán al mismo tiempo**, esto es, en el momento en que la estación de servicio de carburante (la consultante) ponga a disposición de la entidad emisora de las tarjetas el carburante para su reventa.

5.- En relación con las facturas que deberá emitir la entidad consultante por las operaciones objeto de consulta, según dispone el artículo 88 de la Ley 37/1992 *“los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.”*

Por tanto, una vez devengadas las operaciones gravadas, la consultante deberá repercutir el impuesto sobre el destinatario de la misma (la entidad emisora de las tarjetas). La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

En relación con la obligación de facturación de las operaciones, el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

En desarrollo de dicho precepto, el artículo 11.1 del mencionado Reglamento de facturación regula el plazo para la expedición de las facturas, estableciendo lo siguiente:

“1. Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.”.

*Por tanto, una vez devengada la entrega realizada por la consultante, ésta **deberá emitir la correspondiente factura en ese momento.** No obstante, **cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, la factura podrá expedirse con posterioridad al momento del devengo, pero antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.***

5.- En lo referente a la posibilidad de emisión de facturas recapitulativas, el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone lo siguiente:

“1. Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

2. Estas facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. No obstante, cuando el destinatario de éstas sea un empresario o profesional que actúe como tal, la expedición deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, se pueden consignar en una misma factura varias operaciones realizadas dentro de un mismo mes natural siempre y cuando respeten los límites previstos en el precepto transcrito, en particular que se trate de operaciones efectuadas para un mismo destinatario.

Por lo que si la consultante quiere expedir facturas recapitulativas podrá hacerlo dentro de los límites previstos en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en concreto, podrá expedir facturas recapitulativas incluyendo distintas operaciones efectuadas para el mismo destinatario dentro del mismo mes natural, no pudiendo agruparse en una misma factura recapitulativa operaciones efectuadas para distintos destinatarios.

A estos efectos, resulta conveniente destacar la posibilidad de que las facturas sean expedidas por el destinatario de las operaciones o un tercero, en los términos previstos en el artículo 5 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, que establece lo siguiente:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas, por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.

b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes.

c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.

d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan.

(...)”.

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, en las entregas de carburante objeto de consulta, es el destinatario de las mismas (la entidad emisora de las tarjetas que actúa como comisionista) el que expide estas facturas recapitulativas mensuales, que recogen todas las entregas que realiza la entidad consultante a favor de la misma.

De lo anterior se deduce que el consultante tendría suscrito un acuerdo con dicha entidad para que sea ésta la que emita, en nombre y por cuenta del consultante, las facturas de las operaciones realizadas con la misma.

En estas circunstancias, serán estas las facturas que la entidad consultante debe declarar a efectos de cumplir con sus obligaciones del Suministro Inmediato de Información (SII).

6.- En relación con las posibles controversias entre las partes relativas a la facturación, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado seis del artículo 88 de la Ley del Impuesto:

“Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico administrativa.”.

En cuanto a la regulación esencial del procedimiento económico administrativo, la Ley 58/2003, General Tributaria dedica el Capítulo IV de su Título V (artículos 226 a 248) a las reclamaciones económico administrativas.

En particular, el artículo 227.4.a), al establecer los actos que son susceptibles de esta vía de recurso, alude expresamente a las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente y, por su parte, el artículo 232.1 indica que estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Por otra parte, el artículo 235.1 establece el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico administrativa que se contará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la repercusión motivo de la reclamación.

7.- Por otra parte, en caso de que el consultante hubiese emitido incorrectamente las facturas a los destinatarios que hubiesen utilizado el referido medio de pago, debe destacarse que el artículo 89 de la Ley del impuesto establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

Cinco. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...)"

8.- En relación con la forma de inclusión de dichas facturas en el Sistema Inmediato de Información y en el modelo 303 del Impuesto sobre el Valor Añadido y al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del "régimen y la clasificación o calificación tributaria" que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de

información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>.

9.- 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.

Tributación en IVA de la actividad de creación de contenido de una plataforma de streaming.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante se dedica a la creación de contenido en una plataforma de streaming con sede en Estados Unidos. Los usuarios de dicha plataforma pagan una suscripción al canal. La plataforma gestiona el contenido y los pagos del canal abonando al consultante un porcentaje de la suscripción del canal.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones realizadas por el consultante.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 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.”*.

El artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:

“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.

(...).”

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como *“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.”

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios como *“toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”*.

El apartado Dos del mismo artículo precisa que:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...).”.

En base a lo anterior, el consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones efectuadas deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2.- De conformidad con el escrito de consulta, el consultante presta un servicio consistente en suministrar unos vídeos para su visionado a través de una plataforma de internet.

Define el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992 los servicios prestados por vía electrónica como *“aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:*

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

El concepto de servicios prestados por vía electrónica es un concepto de la Unión que debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto tanto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (DO L 347 de 11 de diciembre), de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido como lo dispuesto en el Reglamento de ejecución número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

De acuerdo con el Anexo II, apartados 2), 3) y 4), de la Directiva del impuesto tienen la consideración de servicios prestados vía electrónica:

“2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;”.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 7 del Reglamento 282/2011, señala que:

“1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

(...)

f) los servicios enumerados en el anexo I.

(...).”.

En desarrollo de lo anterior, el Anexo I del Reglamento 282/2011 señala que entre los servicios que deben entenderse comprendidos dentro del apartado 4) del Anexo II de la Directiva del impuesto los siguientes:

“4) Punto 4 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles;

b) acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos;

c) acceso o descarga de películas;

d) descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles;

e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes;

f) recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicio de comunicación, como por ejemplo, televisión o vídeo a la carta;

g) recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (IP streaming), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión;

h) suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial;

i) entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.”.

De acuerdo con lo anterior, el servicio prestado por el consultante consistente en suministrar un contenido audiovisual en formato electrónico para su visionado a través de una plataforma de internet tendría la consideración de un servicio prestado por vía electrónica. Este es el criterio reiterado de este Centro directivo en supuestos similares al

planteado en la presente consulta, por todas, la contestación vinculante de 16 de octubre de 2018, número V2741-18 y de 15 de abril de 2021, número V0932-21.

3.- Del escrito de consulta resulta que el servicio prestado por vía electrónica se suministra a través de una plataforma en línea.

En este sentido y adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el apartado dos del artículo 11 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

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

(...).”

Así, cuando la plataforma en línea que facilita la distribución de los vídeos actúe ante los adquirentes en su propio nombre, se entenderá que la misma ha recibido y prestado, por sí misma, los servicios en cuestión, como parece ocurrir en el supuesto objeto de consulta.

En efecto, el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 introducido por el Reglamento de ejecución número 1042/2011, de 7 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo relativo al lugar de

realización de las prestaciones de servicios establece una presunción que, a falta de otros elementos de prueba, parece aplicable al supuesto objeto de consulta:

“1. A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) la factura emitida o facilitada o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios;

b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónico y el prestador de estos servicios.

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.

2. Se aplicará asimismo el apartado 1 cuando los servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), se presten a través de una red de telecomunicaciones, una

interfaz o un portal como un mercado de aplicaciones y en las mismas condiciones que las establecidas en dicho apartado.

3. Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica.”.

La aplicación de esta presunción acaba de ser objeto de aclaración por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 28 de febrero de 2023, asunto C-695/20, Fenix Internacional, Ltd. En dicha sentencia el Tribunal se cuestiona si el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 es nulo por modificar o ampliar el contenido de la Directiva 2006/122/CE.

Las conclusiones del Tribunal en relación con dicho artículo son concluyentes:

“70 Por lo tanto, la presunción que figura en el artículo 9 bis, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no modifica la naturaleza de la establecida en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, sino que se limita a concretarla, integrándola plenamente, en el contexto específico de los servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones.

(...)

75 A continuación, por lo que respecta al párrafo segundo del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, procede señalar que, según dicha disposición, deben cumplirse dos condiciones «para que se

considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo». Por un lado, la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios. Por otro lado, el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.

(...)

80 Por último, en cuanto al párrafo tercero del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe recordarse que, a tenor del mismo, «a efectos [de este] apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios».

81 De dicho párrafo tercero se infiere, pues, que, cuando el sujeto pasivo se halla en uno de los tres supuestos mencionados, la presunción del párrafo primero del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no puede ser destruida, de suerte que no admite prueba en contrario. Dicho de otro modo, en los casos de servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá siempre que el sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio, pero por cuenta del prestador de dichos servicios y que, por tanto, dicho sujeto pasivo es el prestador de los referidos servicios, si autoriza el cargo al cliente o la prestación de esos mismos servicios, o fija los términos y las condiciones generales de la prestación en cuestión.”.

La presunción contenida en el artículo 9 bis del referido Reglamento 282/2011 respecto del supuesto objeto de consulta, será de aplicación cuando se den las circunstancias señaladas en el mismo que imposibiliten al prestador del

servicio electrónico que se sirve de la plataforma, el conocimiento de la información necesaria referente al adquirente que posibilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como sujeto pasivo respecto de dicha transacción.

Además, como ha señalado el Tribunal de Justicia en el apartado 81 de dicha sentencia, si la plataforma autoriza el cargo al cliente, la prestación de esos servicios o fija las condiciones generales de la prestación, se entenderá que actúa en nombre propio.

En estas circunstancias, y para el caso objeto de consulta, parece poder concluirse que será la plataforma quien preste el servicio electrónico en nombre propio y tendrá, en tal caso, la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los destinatarios del servicio.

4.- Por su parte, en relación con el lugar de realización de los servicios objeto de consulta, el artículo 69.Uno de la Ley del Impuesto dispone que:

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

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

(...).”

De acuerdo con lo anterior, los servicios objeto de consulta se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional actuando como tal y tenga en dicho ámbito espacial la sede de actividad económica o cuente en el mismo con un establecimiento permanente o, en su defecto, su residencia o domicilio habitual siempre que los servicios en cuestión tengan por destinatarios a esa sede, establecimiento, residencia o domicilio.

De la escueta información aportada se deduce que la entidad destinataria del servicio es un empresario o profesional que actúa como tal y que no se encuentra establecido en territorio de aplicación del Impuesto ni cuenta con un establecimiento permanente en dicho territorio. En conclusión, se deduce que los servicios prestados por el consultante están referidos y tienen por destinataria la sede del cliente localizado en Estados Unidos, por lo que no se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido

5.- Por lo que respecta a la tributación de los servicios prestados por vía electrónica que efectúa la plataforma, del escrito de consulta se desconoce si los adquirentes son empresarios o profesionales actuando como tales o bien consumidores finales. No obstante, por el carácter y naturaleza del servicio prestado se presumirá que los destinatarios son consumidores finales.

En tal caso y en relación con los servicios prestados por vía electrónica objeto de consulta cuando el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional sus reglas de localización se regulan en el artículo 70.Uno.4º y 8º de la Ley 37/1992, que dispone lo siguiente:

“Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

4º. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurren los siguientes requisitos:

a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.

(...)

8º. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y se cumplan los siguientes requisitos:

a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y

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

Por tanto, con carácter general, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por la plataforma cuando su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

6.- Finalmente cabe destacar que, en relación con las **transacciones efectuadas cuyos destinatarios son consumidores finales**, podrían ser, en su caso, de aplicación, por parte de dichas plataformas, alguno de los regímenes de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés) que permitirá a la plataforma correspondiente evitar registrarse a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en cada Estado Miembro de consumo, pudiendo, por el contrario:

- Registrarse a efectos del Impuesto electrónicamente en un solo Estado miembro para todas las ventas de bienes y servicios (como es el caso de la presente consulta al tratarse de prestaciones de servicios por vía electrónica), que reúnan los requisitos, realizadas a clientes ubicados en cualquiera de los otros Estados miembros;
- Presentar una única declaración del IVA electrónica en el Estado miembro de identificación y liquidar en un único pago el IVA devengado por todas estas ventas de bienes y servicios;

*En este sentido, al estar la plataforma no establecida en la Unión (Estados Unidos), el régimen de ventanilla que resultará de aplicación será el **régimen exterior de la Unión**.*

El régimen exterior de la Unión está previsto en la Sección 2ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 octiesdecies a 163 vicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 358 bis a 369 de la Directiva 2006/112/CE y es aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

7.- Finalmente, y a efectos meramente informativos, cabe destacar que, con motivo de la entrada en vigor de las nuevas normas sobre tributación del comercio electrónico, a partir del 1 de julio de 2021, las interfaces electrónicas, como los mercados o plataformas en línea a las que se refiere la presente consulta, tienen ciertas obligaciones de mantenimiento y conservación de registros.

En este sentido, el artículo 242 bis de la Directiva 2006/112/CE dispone que:

“1. Cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a una persona que no sea sujeto pasivo en el interior de la Comunidad, de conformidad con lo previsto en el título V, el sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica que facilite el suministro tendrá la obligación de llevar un registro de dichos suministros. Dicho registro será lo suficientemente detallado como para permitir a la administración tributaria del Estado miembro en el que los suministros sean imponibles comprobar si el IVA se ha declarado correctamente.

2. El registro mencionado en el apartado 1 se pondrá por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados.

El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del ejercicio en que se haya realizado la operación.”.

Este artículo ha sido objeto de transposición a la normativa interna a través del artículo 166 bis de la Ley 37/1992 que establece que:

“Artículo 166 bis. Registro de operaciones.

Uno. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean empresarios o profesionales, actuando como tales, y no tenga la condición de sujeto pasivo respecto de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones.

Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el artículo 54 quater.2 del Reglamento (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados.

El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

Dos. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes en los términos del artículo 8 bis de esta Ley o cuando participe en una prestación de servicios por vía electrónica para la cual se considere que actúa en nombre propio de conformidad con el artículo 9 bis del mencionado Reglamento (UE) n.º 282/2011, tendrá la obligación de llevar los siguientes registros:

a) Los registros establecidos en el artículo 63 quater del citado Reglamento (UE) n.º 282/2011 cuando dicho empresario o profesional se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el Capítulo XI del Título IX de esta Ley.

b) Los registros establecidos en el artículo 164.Uno.4.º de esta Ley cuando no se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el Capítulo XI del Título IX de esta Ley.”.

*En consecuencia, los mercados/plataformas en línea **deberán mantener registros de las transacciones que faciliten**, independientemente de que se les considere sujetos pasivos o no de las mismas, en los términos que se acaban de exponer, y con independencia, en su caso, de que hayan optado o no por la aplicación de los sistemas de ventanilla única (OSS) expuestos en el apartado 6 de la presente contestación.*

8.- 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.

Sepa qué gastos debe abonar la empresa a los empleados que teletrabajan y en qué casos



En **SuperContable** llevamos tiempo prestando atención a las cuestiones relacionadas con **el teletrabajo** porque se trata de una modalidad de prestación de servicios que comenzó a cobrar mayor importancia a causa de la pandemia; pero que **"ha venido para quedarse"** en muchos sectores de nuestro mercado laboral.

De hecho, la **Ley 10/2021**, de 9 de julio, de trabajo a distancia, lleva a cabo una regulación del **trabajo a distancia** distinta y diferenciada de la que se implantó en el artículo 5 del **Real Decreto-ley 8/2020**, como una de las medidas de contención sanitaria derivadas de la **COVID-19**.

En comentarios anteriores hemos ido desgranado aspectos de **esta regulación**; tales como **la obligación de formalizar por escrito el acuerdo de "teletrabajo" con los empleados**; el **registro de la jornada de los empleados que están teletrabajando**; **si puede imponerse el trabajo a distancia**, sea por el trabajador o por la empresa; **cuándo puede la empresa denegar la solicitud de teletrabajo por conciliación familiar**; o cómo se realiza **el control de los empleados que teletrabajan**.

En esta ocasión, y con el análisis de varias sentencias judiciales que se han ido dictando, abordamos una cuestión de indudable interés para aquellas empresas que tengan empleados teletrabajando, o estén valorando implantar esta modalidad de trabajo: **¿Quién debe asumir los gastos que implique el teletrabajo?**

Comenzando por la decisión más reciente, debemos mencionar la **Sentencia de la Sala Social de la Audiencia Nacional del 3 de Octubre de 2023**, en la que el Tribunal se pronuncia, en este caso concreto, sobre si la empresa está obligada a facilitar al personal que presta servicios a través de la modalidad de teletrabajo la misma silla ergonómica que sí proporciona a los trabajadores que prestan servicios de manera presencial en los centros de trabajo de la compañía.

*La **sentencia** señala que el principio de igualdad de condiciones de trabajo que establece el **Artículo 4.1 de la Ley 10/2021** entre trabajadores presenciales y teletrabajadores **NO implica que la empresa deba asumir los elementos ergonómicos que se utilizan para la prestación de servicios** - como la silla o los reposapiés -, y añade que los **Artículos. 7, 11 y 12 de la Ley 10/2021** determinan que la dotación de medios y compensación de gastos que implique el teletrabajo sean objeto de negociación individual o colectiva.*

*En definitiva, para la Sala, de la Ley no se desprende la obligación de asumir el coste de los elementos ergonómicos y, si la misma no se pacta en los **acuerdos de trabajo a distancia** ni en los convenios colectivos, no se puede exigir a la empresa dicha obligación.*



Por otro lado, y en cuanto a si disponer de una silla ergonómica puede considerarse una medida de seguridad y salud necesaria para todos los trabajadores que prestan servicios en remoto, la Sala señala que la prestación de trabajo a distancia **NO supone** para todos los trabajadores que prestan servicios en esta modalidad **un riesgo de carácter**

ergonómico con carácter general que aconseje que la empresa deba dotar del este tipo de asiento a todo el colectivo; sin perjuicio de que, de forma individualizada, pueda solicitarlo el empleado si cuenta con un informe del servicio de prevención que lo respalde.

Pero, más allá de la decisión sobre la silla ergonómica, lo relevante de esta **sentencia**, y de otras anteriores que mencionaremos, es que clarifican qué medios, equipos y herramientas debe proporcionar la empresa y qué gastos deben ser compensados a los empleados que teletrabajan.

Así, las **Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de Junio y de 22 de Septiembre de 2021** concluyeron que los trabajadores que prestaban servicios en remoto no tienen derecho a reclamar aquellos conceptos retributivos vinculados a la presencialidad como el **"plus transporte"** o los **"cheques restaurante"**.

Tampoco deberá hacer frente la empresa, según la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de Junio de 2021** (ratificada por la STS de 8 de Marzo de 2023), a la compensación de los gastos derivados de la utilización de los equipos, herramientas y medios particulares, incluidos en los mismos el acceso a servidores de internet o instrumentos tecnológicos e informáticos como por ejemplo, ordenadores fijos, o portátiles, Tablet, webcam, teléfonos inteligentes, teclados, ratones, cascos impresoras y similares, o hayan acometido la instalación, reparación y actualización de sus equipos, como también en el caso de que hayan tenido que adquirir material de oficina, como por ejemplo, material fungible, mesas, sillas, lámparas, atril o reposapiés, aunque sean elementos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia, si los mismos **NO se incluyen** en los **acuerdos de trabajo a distancia** o en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación.

Por su parte, la **Sentencia 44/2022**, de 22 de de Marzo, de la Sala Social de la Audiencia Nacional, analiza **la compensación de los gastos** en los que incurra el trabajador a causa del **Home Office o trabajo en lugares de**

trabajo fuera de la empresa, que se incluyen el **acuerdo sobre home office y trabajo a distancia** que una empresa ofrece a su plantilla.

El **acuerdo para el trabajo a distancia** entre empresa y trabajador **debe realizarse por escrito**, bien en el momento de la firma del contrato de trabajo inicial, o bien puede realizarse en un momento posterior. Eso sí, debe formalizarse **siempre antes de que se inicie el trabajo a distancia**.

En cuanto a la cuestión de los gastos, el **Artículo 7 b) de la Ley 10/2021**, de 9 de julio, de trabajo a distancia, señala que entre el contenido mínimo obligatorio del **acuerdo de trabajo a distancia**, sin perjuicio de la regulación recogida al respecto en los convenios o acuerdos colectivos, se encuentra la **"enumeración de los gastos que pudiera tener la persona trabajadora por el hecho de prestar servicios a distancia, así como forma de cuantificación de la compensación que obligatoriamente debe abonar la empresa y momento y forma para realizar la misma, que se corresponderá, de existir, con la previsión recogida en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación."**

Asimismo, y como también recoge la **Sentencia 44/2022**, de 22 de de Marzo, de la Sala Social de la Audiencia Nacional, el **Artículo 12 de la Ley 10/2021**, de 9 de julio, de trabajo a distancia, establece:

Artículo 12. El derecho al abono y compensación de gastos.

1. El desarrollo del trabajo a distancia deberá ser sufragado o compensado por la empresa, y no podrá suponer la asunción por parte de la persona trabajadora de gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral.

2. Los convenios o acuerdos colectivos podrán establecer el mecanismo para la determinación, y compensación o abono de estos gastos.



Partiendo de la anterior regulación, y dado que el Convenio Colectivo aplicable no establece regulación alguna al respecto, la Sala concluye que ello no es óbice para que el empresario tenga que dar necesario cumplimiento a la obligación que legalmente se le impone.

En consecuencia, la [Sentencia 44/2022](#), de 22 de de Marzo, reitera que la ausencia de regulación convencional no impide la aplicación del [Artículo 7 b\) de la Ley 10/2021](#), de 9 de julio, de trabajo a distancia.

Y añade que:

... existe reconocido legalmente **el pleno derecho** a que el trabajador **sea resarcido por todos los gastos** que se le ocasionan al trabajar a distancia.



Finalmente, la Sala concluye indicando que, si en el **acuerdo de trabajo a distancia** los gastos no se enumeran o identifican, el trabajador podrá reaccionar bien instando la resolución de su contrato conforme al [Artículo 50.1.c\) ET](#), bien reclamando el cumplimiento de la Ley y, por tanto, la enumeración, el detalle y el abono de los gastos, con inclusión de los daños y perjuicios que se le hayan ocasionado.

No es deducible la pérdida sufrida por la participación en una sociedad que reduce su capital para compensar pérdidas.



Situación que *"en la calle"* se produce mucho más habitualmente de lo que pudiéramos pensar, pueden dar fe asesores y profesionales que trabajan con las empresas de este país; y es que en muchas ocasiones, estas entidades **registran contablemente deterioros de valor de participaciones que poseen en otras empresas** y finalmente estas últimas **reducen su capital social** por imperativo legal, para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio neto, mediante la amortización de participaciones, **lo que trae como consecuencia la anulación de parte de las participaciones** que ostenta la entidad que ha invertido en la sociedad que reduce capital, o dicho en otros términos, **una pérdida**.



Si bien en comentarios pasados hemos mostrado a nuestros lectores **¿Cuándo debe contabilizarse una reducción de capital?**, en esta ocasión, interesa conocer esta operación desde la **óptica del socio-inversor**, y para ello traemos a colación lo dispuesto en el **artículo 40.1** de la **Resolución de 5 de marzo de 2019**, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas **-ICAC-**, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital **-RICAC 2019-**, sobre cuyos criterios interesa *"apuntar"* que:

- **La reducción de capital** para compensar pérdidas o dotar la reserva legal **no origina registro contable alguno en el socio** puesto que el importe del patrimonio neto de la sociedad que reduce capital antes y después de la operación es el mismo.
- En una **reducción y aumento de capital simultáneo, el socio mantendrá el deterioro** (si se hubiese contabilizado), **sin que este deba ser aplicado**, salvo por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación, que sí deberá contabilizarse en la parte proporcional representativa de la disminución.



- Al mismo tiempo:
 - **Si se registra un deterioro de valor por el total** de la inversión (en una sociedad con patrimonio neto negativo) **y,**
 - **Existen dudas sustanciales sobre la continuidad de la empresa** participada (pérdidas recurrentes, se acuerda la apertura de la liquidación,...) **y,**
 - Resulta **remota la posibilidad de que se recupere** su valor (deteriorado),

el socio (sociedad)-inversor registrará la baja de la inversión con cargo a la cuenta de deterioro de valor, siempre y cuando se haya acordado la reducción de capital para compensar pérdidas.

"Presentado el juego", es cuando acudimos a "destapar las cartas" de la **Administración tributaria**, y para ello, utilizamos la **consulta vinculante V2349-23**, de 29 de Agosto de 2023, de la Dirección General de Tributos **-DGT-**, donde este organismo **establece sus conclusiones** a partir de diferentes preceptos de la **Ley 27/2014** del Impuesto sobre Sociedades **-LIS-**, en concreto:

Art. 10.3 LIS	(...) la base imponible se calculará, corrigiendo (...) el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.
Art. 11.5 LIS	(...) no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles. (...)
Art. 17.10 LIS	La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.

Así, para la **DGT la reducción de capital** para la compensación de pérdidas realizada por una determinada entidad, **no origina en la empresa que posee participaciones de esta (socio), ninguna pérdida, ni contable ni fiscal, que pueda computarse en la determinación de la base imponible** del período en que se ha realizado la señalada reducción de capital.



La deducción por I+D+i no declarada en el ejercicio en que se realizó el gasto se puede aplicar en los ejercicios siguientes sin más trámite.



El Tribunal Supremo ha fijado que **es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.** Desde [SuperContable.com](https://www.supercontable.com) nos reconforta que el Tribunal Supremo prime los requisitos materiales a los formales y rechace el exceso de celo

burocrático de la Administración tributaria.

Se trata de la [STS 4355/2023](#), de 24 de octubre de 2023, recurso de casación dictado por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo e **interpuesto por el Abogado del Estado con el objetivo de mantener la premisa de que para tener derecho a la deducción necesariamente se han debido de declarar en el período correspondiente y de no haberse realizado, debe de proceder previamente a la rectificación de la autoliquidación presentada.** Debe advertirse que este criterio de la Administración sólo permite aflorar deducciones generadas en los últimos cuatro años si no fueron declaradas en su momento, dado el plazo de prescripción legalmente previsto para instar la rectificación, dejando en agua de borrajas el plazo de 18 años establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para aplicar las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas.

El caso en cuestión versa sobre unas actuaciones de comprobación iniciadas en febrero de 2012 sobre Mapfre S.A. referidas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, que derivaron en una liquidación de más de cinco millones y medio de euros, intereses de demora incluidos, debido a un ajuste en las cuantías de las deducciones de I+D+i de casi 6 millones de euros al denegar la aplicación en el ejercicio 2009 de los gastos incurridos en los períodos 2005 a 2008, que previamente no se habían hecho constar en las respectivas autoliquidaciones.

Contra el acuerdo de liquidación se presentó reclamación económico-administrativa que fue estimada parcialmente por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que consideró que los gastos del 2007 y 2008 sí daban derecho a aplicar la deducción debiendo rectificarse las liquidaciones correspondientes, no así los gastos del 2005 y 2006 que habían prescrito.

En consecuencia, contra la resolución del TEAC se interpuso recurso ante la Audiencia Nacional que sí reconoció el derecho a aplicar la deducción en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2009 respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios 2005 a 2006, y que supuso el recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo por parte de la Administración General del Estado.

Si la Audiencia Nacional descartó la procedencia de los óbices formales opuestos por la Administración tributaria al contribuyente para el reconocimiento del derecho a la deducción, centrándose en la cuestión de fondo examinada, esto es, que el contribuyente ha acreditado el cumplimiento de los requisitos sustantivos a que se supedita la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, el Tribunal Supremo recuerda la potestad de la

Administración para comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos que tienen efectos en ejercicios no prescritos, por lo que en base al principio de regularización íntegra, la Administración venía obligada a examinar la corrección de la deducción en los periodos en que se generó aunque estuvieran prescritos, para aplicarlos al ejercicio posterior en que se declararon, cuando se cumplen los requisitos para la aplicación de las deducciones. A continuación puede ver los **criterios interpretativos fijados por el Tribunal Supremo** en la **STS 4355/2023** , de 24 de octubre de 2023:

Criterio del Tribunal Supremo:

Aún cuando, por las razones apuntadas no es necesario dilucidar las cuestiones de interés casacional propuestas en el auto de admisión, de lo dicho, y en atención al caso concreto que nos ocupa, cabe declarar que en este caso era procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.



Aunque esperamos que este criterio sea asumido por la Administración Tributaria, es cierto que debemos tener cuidado a la hora de aplicarlo directamente en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades que presentemos por las circunstancias diferentes que se pueden dar en relación con el caso analizado en la sentencia, específicamente en dos vertientes.

En primer lugar debe tener en cuenta que el criterio de la Dirección General de Tributos (DGT) actual es distinto del que aplicaba en las fechas indicadas en la sentencia: las consultas vinculantes reproducidas por la sentencia (V-0802-11, de 28 de marzo de 2011; V-0297-12, de 13 de febrero de 2012; V-2400/14, de 11 de septiembre de 2014) se expresan a favor de permitir al contribuyente aplicarse la deducción en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios anteriores, incluso aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito, siempre que se acrediten y se respeten los límites temporales de caducidad, mientras que el criterio actual que podemos ver en las consultas V1510-22 y V1511-22, de 24 de junio de 2022, hace una llamada a la acción al promover la rectificación de la autoliquidación correspondiente al período impositivo donde correspondiera aplicar la deducción a los efectos de poder aplicar la misma en un ejercicio posterior.

Y por otro lado, aunque la sentencia no lo identifica como un motivo pero si hace alusión al mismo, muchas deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se declaran en el ejercicio en el que se incurrió el gasto por no disponer de aún de los informes y certificados solicitados para garantizar su correcta aplicación, especialmente a efectos de futuras comprobaciones administrativas, por lo que disponer de estos documentos o no puede ser diferencial a la hora de exigir que se incluyan o no en un ejercicio sin más trámite, según lo dispuesta que esté la Administración a marear la perdiz.

¿Registra la jornada con reconocimiento facial o huella dactilar? Límites para evitar sanciones de la AEPD e indemnizaciones.

En los últimos años, el uso de métodos electrónicos de registro de jornada se ha ido incrementando progresivamente hasta ser, a día de hoy, una sólida realidad. No es, por tanto, de extrañar que sistemas de análisis de información biométrica de los trabajadores (*rasgos faciales o la propia huella dactilar*) sean el medio elegido por



cada vez más empresas que buscan **conocer y registrar con exactitud la entrada, las pausas y la salida de los miembros de su plantilla** para, en definitiva, contar un sistema de fichaje eficiente y eficaz.

Aunque ya les hemos hablado en **SuperContable** sobre el cumplimiento de esta obligación y hemos analizado **cómo se realiza el registro de la jornada de los trabajadores, a quién se aplica y a quién no este registro**, cómo funciona **el registro de jornada en el teletrabajo** o **qué instrumentos o medios pueden utilizarse para llevar a cabo el registro de la jornada**, en esta ocasión veremos los **límites de estos, cada vez más novedosos, sistemas de registro y almacenamiento de datos personales de trabajadores**.

Analizamos detenidamente el caso

El trabajador firma un contrato de un mes de duración el 18 marzo de 2022, transcurrido el cual concluye su relación laboral el 17 de abril de ese mismo año. En fecha de inicio, **al empleado se le toma una fotografía y presta su consentimiento para el trato de sus datos personales**.

Días después del vencimiento de su contrato, el ya ex-empleado de la empresa solicitó que se le entregaran en un plazo de un mes, entre otros extremos:

- Copia de los datos personales facilitados,
- finalidad del tratamiento de los datos,

- destinatarios de los datos (incluyendo posibles terceros a la empresa) y garantías sobre los mismos,
- y plazo de conservación de datos y criterios para determinar los plazos.



Tras recibir los datos que obraban en poder de la empresa, el trabajador interpuso reclamación ante la Agencia Española de Protección de Datos -AEPD- reclamando que **la fotografía que le fue tomada se estaba utilizando para el fichaje sin haber sido él nunca informando de que esa sería la finalidad** de los datos biométricos al firmar su consentimiento.

La AEPD actuó sancionando a la empresa en cuantía de 12.000 euros y ahora, tras la demanda del empleado, el Juzgado de lo Social nº 2 de Alicante, en **sentencia 190/2023, de 15 de septiembre**, condena a la mercantil al pago de 6.251 euros (lejos de los 20.000 euros que solicitaba el trabajador) **por haberse vulnerado su derecho a la intimidad y a la propia imagen**.

¿Qué límites se deben respetar para evitar indemnizaciones y sanciones?

En primer lugar la AEPD, en su resolución de terminación del procedimiento por pago voluntario, instaba a la empresa al pago de la sanción y a limitar, en plazo de 10 días, el uso de sistemas de reconocimiento facial **hasta no**

disponer de una evaluación de impacto de protección de datos de tratamiento válida, que tenga en cuenta los riesgos para los derechos y libertados de los empleados y las medidas y garantías adecuadas para su tratamiento.



Ahora, la **sentencia 190/2023, de 15 de septiembre**, analiza el choque producido entre el derecho del empleador a controlar la actividad y el del propio trabajador a la intimidad y a la propia imagen.

Entiende el Juzgado que en el uso de este tipo de herramientas debe existir **consentimiento por el trabajador** y aun dándose esta autorización, la **medida debe ser proporcional con el objetivo buscado**.

De este modo, firmar un consentimiento por el que se permite el uso de derechos de imagen del trabajador para fines promocionales o publicitarios **no autoriza a la empresa a usar dicha imagen** para fichar a la entrada o salida **sin haberse realizado previamente la preceptiva evaluación de impacto de datos biométricos y haberse informado correctamente al empleado**.

Tal y como recuerda y destaca la Sentencia:



*... los sistemas de control biométrico, como los de **huella dactilar y de reconocimiento facial**, requieren de una evaluación de impacto en protección de datos cuya falta puede conllevar una sanción económica por parte de la AEPD.*

Con respecto al derecho a la información, se hace especial hincapié en que para que el consentimiento del trabajador permita el libre tratamiento de sus datos será imprescindible que sea un **consentimiento informado**, es decir, no basta con que el empleado firme un documento sobre recogida y tratamiento de datos, debe saber cuál es la finalidad específica que de ese tratamiento se va a derivar

Para finalizar y como conclusión:

Advertimos al inicio del comentario, el uso de sistemas de análisis biométricos, sobre todo el de la huella dactilar, está en un claro proceso de generalización; por ello resulta, hoy más que nunca, necesario advertir a nuestros clientes de las **precauciones a tener en cuenta antes de implementar un registro de jornada** de estas características.

Como ya señaló la AEPD y desarrolla la sentencia en el uso de la biometría es necesario **implementar una evaluación previa que analice:**

- La proporcionalidad de los datos tratados con el fin previsto para esos datos.
- Que exista un consentimiento informado por parte de los trabajadores que permitan el tratamiento de sus datos personales.
- Si fuera posible que la finalidad prevista pueda alcanzarse de manera menos intrusiva con respecto a la intimidad del trabajador.

La carencia de una evaluación previa, junto al no consentimiento informado ni habersele dado al trabajador la opción de optar por otro modo de fichaje puede tener nefastas repercusiones para cualquier



empresa. En este caso, la denuncia de un empleado que sólo prestó servicio por un mes supone **un castigo para la empresa de 12.000 euros en forma de sanción por la AEPD más una indemnización de 6.251 euros** en concepto de indemnización.

¿Cuándo se declaran los préstamos con partes vinculadas en el modelo 232?

Mateo Amando López, Departamento Fiscal de SuperContable.com - 10/11/2023

Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados paraísos fiscales.

Modelo **232**

Declaración relativa al periodo impositivo comprendido desde
EL AL

Declaración complementaria
 Declaración sustitutiva
Nº de justificante de la declaración anterior

Una de las operaciones más habituales entre partes vinculadas, especialmente en las pequeñas y medianas empresas -pymes-, es la formalización de **préstamos con los socios de la entidad**, tanto en un sentido (**del socio a la sociedad**) como en el otro (**de la sociedad al socio**). Este hecho hace que sean recurrentes las consultas al respecto, ya sea desde el punto de vista financiero, administrativo, contable o fiscal y, especialmente en el mes de Noviembre de cada año, sobre la necesidad o no de incluir estos préstamos en el modelo 232 de

declaración informativa de operaciones vinculadas.

En un [comentario anterior](#) ya tratamos los **límites que obligan a presentar el modelo 232** de forma general. En el mismo veíamos que tres eran las magnitudes que debíamos tener en cuenta, de acuerdo con la [Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto](#):

- El importe total de todas las operaciones realizadas con la misma parte vinculada es superior a **250.000 euros** (con independencia del tipo o número de operaciones).
- El importe total de todas las **operaciones específicas** del mismo tipo (y mismo método de valoración) con entidades vinculadas es superior a **100.000 euros**.
- El importe total de todas las operaciones del mismo tipo (y mismo método de valoración) con entidades vinculadas es mayor al **50% de la cifra de negocios de la entidad** (con independencia del importe individual de cada operación o con cada entidad vinculada).

En este sentido, a la hora de aplicar dichos límites debemos tener presente que **las operaciones con entidades vinculadas se valoran por su contraprestación**, que de acuerdo con el **artículo 18 de la LIS** debe ser a precios de mercado. No se trata sólo de una interpretación de la norma del que escribe, sino del propio criterio de la Dirección General de Tributos, como puede ver en la consulta vinculante **V1263-11**, entre otras.



*Por tanto, en el caso de los préstamos con personas o entidades vinculadas no consideraremos el capital prestado sino que **se valorarán por el importe total de los intereses** durante toda la vida del préstamo, cuyo tipo debe ser al menos el del interés legal del dinero (fijado en un 3,25% actualmente).*

Teniendo en cuenta que los préstamos no son operaciones específicas, una vez calculado el importe total de los intereses que generará, **el préstamo se declarará en el modelo 232 cuando:**

- La suma de los intereses del préstamo y del resto de operaciones realizadas durante el año con la misma persona o entidad vinculada alcancen los 250.000 euros.
- El total de los intereses durante la vigencia de todos los préstamos formalizados en el ejercicio con todas las personas o entidades vinculadas sea superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad. **Fíjese que en empresas con una cifra de negocios igual a cero**, ya sea porque se encuentra inactiva o empezando la actividad, **obligará a declarar todas las operaciones vinculadas por pequeñas que sean.**

Si se cumple alguna de las dos condiciones anteriores deberá declarar en el modelo 232 cada préstamo formalizado en el ejercicio al que se refiere la declaración, de forma individualizada e indicando para cada uno separadamente la constitución o amortización del préstamo (tipo de operación 5) y los intereses (tipo de operación 9) que se haya devengado en el ejercicio de declaración.



Ahora bien, aunque se alcanzasen estas cifras no habría que declarar las operaciones entre entidades del mismo grupo fiscal, de agrupaciones de interés económico (AIE), de uniones temporales de empresas (UTE) o dentro de una oferta pública de venta o adquisición de valores (OPV / OPA), que no se informarán a través del referido modelo 232.

Plazo:

El **modelo 232** se presentará de forma telemática a través de la **Sede Electrónica de la Agencia Tributaria** **durante el mes de noviembre** del año siguiente al que se refiere si el ejercicio de la empresa coincide con el año

natural o, de no coincidir, en el mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del período impositivo al que se refiera la declaración.

¿Puede tributar en "Módulos" la actividad económica de transporte de viajeros con licencia VTC?



Pues hemos visto como la Dirección General de Tributos **-DGT-** se ha visto **obligada a cambiar su criterio**, consecuencia de la **unificación de criterio** establecida en la **Resolución 09398/2021**, de 20 de septiembre de 2022, por el Tribunal Económico-Administrativo Central **-TEAC-** y, donde hasta la fecha había mantenido, en reiteradas consultas vinculantes (V0039-18, V1617-16, V1620-16, etc.), que la actividad de transporte de viajeros con licencia para Vehículos de Turismo con Conductor **-VTC-** no estaba incluida en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva **-Módulos-**, **ahora debe decir Sí, puede tributar por este régimen** del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-IRPF-** y del Impuesto sobre el Valor Añadido **-IVA-**.

Este cambio de doctrina lo podemos encontrar en la **consulta vinculante V2219-23**, de 27 de julio de 2023, donde este organismo reconoce expresamente su cambio de criterio, en los términos:

La actividad económica de alquiler de vehículos a través de una licencia VTC sí puede tributar por el método de estimación objetiva del IRPF y por el régimen simplificado del IVA.

La **justificación previa** que argumentaba la **DGT** era que el artículo 1 de la **Orden ministerial** que desarrolla el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA **contempla** como actividad incluida en dicho método y régimen la de **transporte por autotaxi pero no la de alquiler de vehículos con conductor**.

Sin embargo, el **TEAC** no encuentra motivos para restringir, como hacía la **DGT** hasta la **consulta vinculante V2219-23**, el concepto de "*transporte por autotaxis*" descrito en el **Epígrafe 721.2 de las Tarifas del IAE**; para este Tribunal el artículo 1.2 de la Orden Ministerial señala literalmente que "*la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas*". En este sentido, el **Real Decreto Legislativo 1175/1990**, de 28 de septiembre, que aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, indica expresamente en una Nota que el **Epígrafe 721.2**, con el nombre de "Transporte por autotaxis":

Recuerde que:

*Esta actividad habría de incluirse en el epígrafe **721.2. Transporte por autotaxis**.*

*(...) comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y **otros automóviles de alquiler con***

conductor (taxi, gran turismo), coches de punto, etcétera (...).

Por lo que, **entiende el TEAC, el carácter restrictivo que la DGT atribuye a la expresión "Transporte por autotaxis"** contenida en los artículos 1.1 de las distintas Órdenes Ministeriales que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA **no puede imponerse** a la vista del contenido que para dicha expresión recogen las tarifas del IAE.

El **servicio de transporte de viajeros con licencia VTC** es una modalidad de transporte público que permite el arrendamiento de vehículos con conductor. Esta autorización (licencia) habilita a los conductores profesionales, ya sean autónomos o trabajadores de empresas, para realizar, previa contratación, una modalidad de transporte discrecional de viajeros en turismo por todo el territorio nacional. Para poder ofrecer el servicio de VTC, es necesario disponer de una licencia por cada vehículo y suelen ser utilizados para traslados a aeropuertos, congresos, turismo, y otro tipo de viajes.



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](#)

[Contables 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

