

NOTICIAS

Más de 400.000 autónomos han cambiado su base de cotización con el nuevo sistema, dos tercios para subirla.

Seguridad Social se ha reunido con las organizaciones de autónomos y agentes sociales para tratar el proceso de regularización de cuotas...

El dinero en efectivo bajo lupa: el nuevo método de la Agencia Tributaria para vigilar tus pagos.

La economía sumergida española oscila entre los 230.000 y los 240.000 millones de euros, lo que supone un 16,9% del Producto Interior Bruto. Estos...

El Supremo declara ilegal el tramo autonómico del impuesto sobre los carburantes y avala la devolución.

europapress.es 04/10/2024

Dos fallos del Supremo obligan al Estado a devolver la plusvalía por gravar pérdidas.

eleconomista.es 03/10/2024

Los fiscalistas temen inspecciones masivas a la empresa familiar por el reparto de dividendos.

eleconomista.es 04/10/2024

Un juez reconoce como accidente -in itinere- el de un trabajador que hacía 44 km en bici de casa al trabajo.

europapress.es 01/10/2024

FORMACIÓN

Problemática de las compras en Amazon, AliExpress, etc...

¿Realizas compras online? Conoce el registro contable y las declaraciones tributarias de éstas según localización, tipo de vendedor, etc...

JURISPRUDENCIA

STSJ de Madrid Nº 583/2024, de 7 de junio. Fraude grave del trabajador en registro de jornada.

Despido disciplinario procedente de trabajador que aprovecha la VPN de su empresa para fichar electrónicamente sin estar en el trabajo.

CONSULTAS TRIBUTARIAS

Aplicación del mínimo por descendientes por menor de 25 años que obtiene rentas.

Consulta DGT V1607-24. Si es de aplicación el mínimo por descendientes, existiendo convivencia, con menor de 25 años, y obteniendo este 15.000 €...

COMENTARIOS

Errores al sancionar a un trabajador: Una calificación incorrecta de la conducta puede suponer que la sanción sea revocada.

Si no se tienen en cuenta ciertas premisas, puede ocurrir que la conducta infractora del empleado quede impune, al ser anulada o revocada la sanción por el Juzgado.

ARTÍCULOS

Revisa si tienes que presentar el modelo 309 de declaración no periódica del IVA.

Hay una serie de supuestos en los que el IVA devengado en las operaciones realizadas debe ingresarlo un sujeto pasivo que no viene obligado a presentar la autoliquidación periódica del IVA.

CONSULTAS FRECUENTES

¿He de incluir en el Modelo 111 de IRPF trimestral las indemnizaciones y dietas de los trabajadores?

La contestación adecuada sería "depende", y como versa la sanción, nuestros lectores se preguntarán "¿De qué depende?". Efectivamente, "de según..."

FORMULARIOS

Carta de advertencia a un trabajador por no cumplir el trabajador con las obligaciones de registro de la jornada

Modelo de carta de advertencia a un trabajador por no cumplir el trabajador con las obligaciones de registro de la jornada

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

PRÚEBALO 1 MES GRATIS

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

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº39 08/10/2024

Aplicación del mínimo por descendientes por menor de 25 años que obtiene rentas.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1607-24. Fecha de Salida: - 03/07/2024

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Se remite a la cuestión planteada.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si es de aplicación el mínimo por descendientes, cumpliéndose el requisito de convivencia exigido legalmente, siendo dicho descendiente menor de 25 años, y obteniendo este último, por una parte, 15.000 euros de ganancias patrimoniales por la venta de criptomonedas, y, por otro lado, 13.000 euros de pérdidas patrimoniales por la venta de otras criptomonedas distintas.

CONTESTACION-COMPLETA:

A partir del 1 de enero de 2015, el artículo 58 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 del día 29), en adelante LIRPF, en relación al mínimo por descendientes establece lo siguiente:

“1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

2.400 euros anuales por el primero.

2.700 euros anuales por el segundo.

4.000 euros anuales por el tercero.

4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.”.

En relación con lo anterior, la norma tributaria considera que el concepto de descendiente que da derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, se refiere a los hijos, nietos, bisnietos, etc., que descienden del contribuyente y que están unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad, por adopción y, por asimilación, a estos efectos, cuando se trate de vinculación por razón de tutela o acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

En definitiva, la norma tributaria se adecua a las disposiciones del Código Civil.

Mientras que en el artículo 61 de la LIRPF se establecen las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad:

“Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

1.ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

2.ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

3.ª La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.^a No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente o ascendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes o ascendientes, la cuantía será de 2.400 euros anuales o 1.150 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente.

5.^a Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.”.

Dado que en este caso se cumple el requisito exigido de convivencia con su descendiente menor de veinticinco años, el contribuyente tendrá derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por dicho descendiente en el ejercicio, siempre que este último no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, y que no presente declaración de IRPF en el ejercicio con rentas superiores a 1.800 euros.

Respecto al concepto de renta que aparece en los preceptos arriba señalados, es el reflejado por parte de este Centro Directivo en la consulta V3250-13, entre otras, en la que se indica que está constituido:

"Por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la LIRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos."

Para resolver esta consulta, se parte de la premisa de que el descendiente no tiene otra fuente de rentas, aparte de la descrita en su escrito de consulta, que es la generada por la venta de criptomonedas.

Del escrito de consulta parece desprenderse que dichas operaciones de venta de criptomonedas se han realizado al margen de una actividad económica, y que dichas operaciones se han efectuado a cambio de euros. En el escrito de consulta, no se identifican los cryptoactivos con los que su descendiente realiza las operaciones de compra y venta, limitándose a señalar que se trata de criptomonedas. Para resolver la consulta, se partirá de la hipótesis de que efectivamente los cryptoactivos objeto de las operaciones efectuadas son criptomonedas.

En primer lugar, debe señalarse que el Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, relativo a los mercados de cryptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) 1093/2010 y (UE) 1095/2010 y las Directivas 2013/36/UE y (UE) 2019/1937, define el concepto de cryptoactivo en su artículo 3.1.5) como “una representación digital de un valor o de un derecho que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro distribuido o una tecnología similar”. Se trata de un concepto amplio que puede abarcar distintos tipos de activos virtuales, entre ellos, las monedas virtuales o criptomonedas.

Por su parte, el artículo 1.5 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, dispone:

"5. Se entenderá por moneda virtual aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente."

Desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este Centro Directivo viene considerando en diversas consultas vinculantes (V0999-18, V1149-18 y V1948-21, entre otras), a las monedas virtuales o criptomonedas, como bienes inmateriales.

El artículo 2 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 (en adelante, LIRPF), dispone que:

“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

El apartado 1 del artículo 33 de la LIRPF establece que:

“1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”

Partiendo de la premisa de que las ventas de criptomonedas efectuadas no se realizan en el ámbito de una actividad económica, dichas operaciones darán lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales, de acuerdo con el citado artículo 33.1 de la LIRPF, cuyo importe será, según el artículo 34 de la misma ley, la diferencia entre los respectivos valores de transmisión y de adquisición. Dichos valores, en el caso de transmisiones a título oneroso, vienen definidos en el artículo 35 de la LIRPF, que dispone:

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

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

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

(...)

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

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

Por otra parte, debe señalarse que las ganancias o pérdidas patrimoniales deberán calcularse de manera independiente para cada tipo de criptomoneda.

Las criptomonedas de un tipo, computables por unidades o fracciones de unidades, tienen su origen en un mismo protocolo informático y todas las del mismo tipo poseen las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que confiere a las diferentes unidades o fracciones de unidades de la criptomoneda en cuestión la naturaleza de bienes homogéneos.

De acuerdo con el criterio de este Centro Directivo (consultas vinculantes V0975-22 y V2520-22, entre otras), en el caso de monedas virtuales homogéneas, a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, cuando se efectúen ventas parciales de criptomonedas de un mismo tipo que hubieran sido adquiridas

en diferentes momentos, debe considerarse que las criptomonedas que se transmiten son las adquiridas en primer lugar.

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en las transmisiones de las criptomonedas a cambio de dinero deberá integrarse, en el periodo impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial, en la base imponible del ahorro de conformidad con los artículos 46 (renta del ahorro), y 49 (integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro), de la LIRPF.

Por tanto, con respecto a la obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que correspondería al descendiente objeto de consulta, a los efectos de lo previsto en el artículo 61.2.ª de la LIRPF en cuanto a la aplicación del mínimo por descendientes a que pudiera tener derecho el contribuyente, de conformidad con el artículo 96 de la LIRPF y con el tratamiento fiscal expuesto para las rentas derivadas de la venta de criptomonedas, el descendiente de la consultante – de acuerdo con los datos expuestos en su escrito de consulta –, **estaría obligado a presentar declaración de IRPF**, dado que en este caso no se cumple lo establecido en el apartado 2 del artículo 96 de la LIRPF, en cuanto a que *“en ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.”*.

De acuerdo con los datos facilitados en su escrito de consulta, parece deducirse que el descendiente **no cumple con el requisito de que no debe presentar declaración de IRPF en el ejercicio con rentas superiores a 1.800 euros** (de acuerdo con el concepto de renta establecido en consulta V3250-13).

Dado, por tanto, que no se cumple en su caso con uno de los requisitos exigidos legalmente, el contribuyente no tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes establecido en el artículo 58 de la LIRPF.

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

Sujeción a IVA de liquidaciones positivas derivadas de contratos de cobertura unilateral de riesgo.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1633-24. Fecha de Salida: - 05/07/2024

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una entidad mercantil holding que pertenece a un grupo que opera en el sector de la producción de energía eléctrica y que tiene como actividad principal la prestación de servicios de gestión centralizados a las entidades dependientes del grupo, por los que repercute el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas entidades dependientes venden la energía que producen al precio de mercado, como establece la regulación sectorial, y dicho precio fluctúa a lo largo del tiempo, lo cual expone a estas entidades y al grupo a un riesgo relevante. Con la finalidad de limitar este riesgo, la consultante contrata con entidades terceras contratos de cobertura unilateral de riesgo, sin entrega física del subyacente, de los que, en ocasiones, se derivan liquidaciones por diferencias a favor de la consultante.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si las liquidaciones positivas que pudiera recibir la consultante derivadas de dichos contratos de cobertura unilateral de riesgo se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. En su caso, si limitarían su derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en su actividad.

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.º 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, respecto de las operaciones de cobertura consultadas, según manifiesta la entidad consultante, la misma no tiene intención de entregar o adquirir energía en fecha futura, sino que se pretenden cubrir

las diferencias de precio en el precio de venta de la energía que van a realizar las entidades dependientes de su grupo.

En este sentido, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 3 de junio de 2022, número V1245-22, se puede definir un contrato de swap como un contrato financiero entre dos partes que acuerdan intercambiar flujos de caja futuros de acuerdo a una fórmula preestablecida, siendo por tanto un contrato de permuta financiera, por el cual dos partes se comprometen a intercambiar una serie de cantidades de dinero en fechas futuras.

En concreto, la modalidad de contrato consultada parece inferirse que se trataría de un swap de materias primas, mediante el cual se intercambian flujos monetarios que dependerán del precio de un subyacente que en este caso será una materia prima (energía eléctrica): el resultado final es que el productor de la materia prima (o en el caso objeto de consulta, la propia entidad consultante) obtiene un precio de venta garantizado durante un periodo de tiempo específico. Por lo general, los swaps de materias primas se liquidan por diferencias, si bien cabe que se estipule la entrega física en el contrato.

De esta forma se consigue que el productor (o la entidad consultante) reciba el precio fijo para la energía producida siendo la liquidación que realiza con la entidad que ofrece el servicio de cobertura la diferencia entre el precio fijo estipulado y el precio de mercado.

Por tanto, en dicho contrato se produce una liquidación de diferencias entre un precio fijo, precio de referencia pactado con los productores, y un precio variable, fijado por el mercado en el periodo considerado.

En relación con la posible sujeción de estos contratos al Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de los pagos derivados de las liquidaciones inherentes a los mismos, debe señalarse que el artículo 7.12º de la Ley 37/1992 señala que no estarán sujetas al Impuesto:

“12º Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.”.

El análisis de la naturaleza de estos contratos debe realizarse a la luz de lo previsto en la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE.

El artículo 4, apartado 1, puntos 15 y 16 de dicha Directiva contiene las siguientes definiciones:

“15) «instrumento financiero»: los instrumentos especificados en el anexo I, sección C;

16) «contratos de derivados energéticos de la sección C, punto 6»: opciones, futuros, swaps y cualesquiera otros contratos de derivados enumerados en la sección C, punto 6, del anexo I, que se refieran a carbón o petróleo, se negocien en un SOC y deban ser liquidados en especie;”.

El Anexo I, en su Sección C, indica como instrumentos financieros:

“5) Contratos de opciones, futuros, permutas (swaps), contratos a plazo y otros contratos de derivados relacionados con materias primas que deban liquidarse en efectivo o que puedan liquidarse en efectivo a elección de una de las partes por motivos distintos al incumplimiento o a otro suceso que lleve a la rescisión del contrato.

6) Contratos de opciones, futuros, permutas (swaps) y otros contratos de derivados relacionados con materias primas que puedan ser liquidados mediante entrega física, siempre que se negocien en un mercado regulado o un

SMN o un SOC, excepto por lo que respecta a los productos energéticos al por mayor que se negocien en un SOC y deban liquidarse mediante entrega física.

7) *Contratos de opciones, futuros, permutas (swaps) acuerdos a plazo y otros contratos de derivados relacionados con materias primas que puedan ser liquidados mediante entrega física no mencionados en el punto 6 de la presente sección y no destinados a fines comerciales, que presenten las características de otros instrumentos financieros derivados.*”.

De todo ello puede concluirse que la naturaleza de un contrato de permuta financiera relacionado con materias primas es un servicio de inversión en los términos de la Directiva. En efecto, de la propia naturaleza del **contrato de permuta financiera se puede deducir que** no se trata de la mera entrega de dinero como contraprestación o pago, sino que **se trata de un servicio de inversión.**

3.- El análisis de la naturaleza de este tipo de contratos por este Centro directivo se ha realizado a través de diversos pronunciamientos entre los que destacamos: el recaído en fecha de 25 de julio de 1995, en relación con los futuros y opciones sobre índices relacionados con cítricos, la contestación no vinculante de 27 de febrero de 2006, número 0007-06, evacuada en relación con el mercado de contratos de futuros sobre aceite de oliva, la contestación vinculante V2335-09, de 19 de octubre de 2009 y la contestación vinculante de 15 de julio de 2010, número V1619-10, en relación con un contrato de Swaps sobre gas.

De esta forma, los criterios que deben seguirse para determinar si los contratos consultados tienen naturaleza financiera o no financiera se determinan en función de si la liquidación del contrato a su vencimiento dará lugar a la entrega del subyacente que constituye su objeto, esto es, entregas de energía o materias primas energéticas.

Será, por tanto, relevante conocer si el objeto de estos contratos derivado de sus propias condiciones y cláusulas contractuales supondrá a su vencimiento una efectiva realización del contrato de compraventa del subyacente sobre el que recaen.

En estas circunstancias, debe concluirse que, según manifiesta la entidad consultante, en modalidad de cobertura consultada no existe intención de realizar una entrega o adquisición de energía eléctrica en fecha futura y, si el subyacente tiene naturaleza financiera pues su objeto es únicamente servir de referencia de indexación para la liquidación financiera de la posición en función de las oscilaciones de su precio, se trata en definitiva de una operación de cobertura de riesgo mediante un contrato de permuta financiera

En consecuencia, cuando el subyacente sea financiero pues el objeto del contrato es simplemente asegurar y protegerse de las fluctuaciones del precio, como parece deducirse de la información aportada, los contratos de permuta tendrán la consideración de prestación de servicios para la entidad que ofrece la referida cobertura, constituyendo una operación puramente financiera, pues de los mismos no se deriva la intención de comprar una materia prima sino el hacerlo a un precio determinado.

Una vez concluida la sujeción de ese servicio, debe plantearse la posible exención de dicho contrato de swap o permuta financiera al amparo del artículo 20.uno.18º de la Ley del Impuesto que establece la exención de determinadas operaciones atendiendo a su carácter financiero y dispone en su apartado d) la exención de:

“Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

La exención no alcanza a los servicios prestados a los de más prestamistas en los préstamos sindicados.

En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.”.

*Por tanto, los contratos de swap en los que las partes no tienen la intención de realizar una entrega o adquisición de materias primas en fecha futura, tendrán la consideración, como ya se ha señalado, de prestación de servicios de carácter financiero, sujetas al Impuesto siempre que se realicen en el territorio de aplicación del Impuesto, pero que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.uno.18º de la Ley 37/1992, **estarán exentas del mismo.***

4.- No obstante lo anterior, debe destacarse la doctrina contenida en la contestación vinculante de 16 de diciembre de 2021, número V3122-21, dictada a la luz de sendos pronunciamientos del Tribunal Supremo en sus sentencias de 18 de mayo de 2020, número 428/2020 (Rec. 34/2018) y de 19 de mayo de 2020, número 483/2020 (Rec. 4855/2018) en las que se plantea, entre otras, la cuestión, con interés casacional, de si se debe considerarse como «operación principal» o «actividad habitual», o, por el contrario, como «operación accesoria» o «actividad no habitual» (en terminología de la Directiva IVA y de la LIVA, respectivamente), a efectos del cálculo de la prorrata en el Impuesto sobre el Valor Añadido, los ingresos procedentes de la suscripción por una holding de derivados financieros a fin de cubrir riesgos de tipo de cambio o de tipo de interés, cuando también realiza para las participadas servicios de apoyo financiero, contable, legal, técnico y comercial, por medio de labores permanentes de asesoramiento, consultoría e intermediación y de concesión de préstamos.

En este sentido, el Alto Tribunal, en la primera de las sentencias referidas, establece lo siguiente en su fundamento de derecho octavo:

“4.4. La sentencia recurrida otorga, erróneamente, una extraordinaria relevancia a dos circunstancias para llegar a la conclusión de que la contratación de derivados constituye para TISA una actividad sujeta a IVA.

La primera es la eventualidad de que TISA, al liquidar el contrato, obtenga una ganancia, esto es, un saldo positivo.

La segunda es la vinculación de esas operaciones de derivados con otras actividades, respecto de las que la suscripción del producto financiero actuaría como garantía de su resultado final.

Ninguna de esas circunstancias, empero, permite extraer esa conclusión pues, como veremos inmediatamente, ni la ganancia eventualmente obtenida al liquidar el producto, ni la finalidad de garantizar otras operaciones propias del giro o tráfico empresarial pueden alterar la verdadera naturaleza de estos productos.

4.5. En el primero de esos elementos (el saldo positivo) la sentencia recurrida confunde el precio del derivado (que es la suma que se abona al banco al suscribir el contrato) con la liquidación del subyacente (que es el saldo -positivo o negativo- en favor o en contra de TISA en función del valor real de ese subyacente al liquidar el contrato).

El hecho de que exista un saldo positivo, esto es, una corriente financiera a favor de TISA no convierte a ésta en prestadora de servicio alguno para la sociedad comercializadora, pues quien presta el servicio es el banco o la entidad financiera y quien lo recibe es la otra parte del negocio.

Llevado a sus últimas consecuencias, el razonamiento expuesto conduciría al absurdo consistente en que la suscripción del producto derivado podría o no ser una prestación de servicio por parte de TISA en atención al

resultado final, esto es, al precio del subyacente correspondiente, incorporando a la operación un extraño componente de aleatoriedad que, desde luego, resulta ajeno al concepto de actividad económica que debe presidir la sujeción al tributo indirecto que nos ocupa.

4.6. Tampoco la relación -de garantía o aseguramiento- de la suscripción de productos derivados con otras operaciones de la entidad convierte a esa suscripción en actividad sujeta a IVA en sede de TISA.

Ciertamente -y ya dijimos que esto era un hecho incontrovertido- la finalidad de las operaciones con derivados financieros no es otra que cubrir los riesgos asociados a eventuales fluctuaciones de tipos de cambio o tipos de interés.

Pero esa misma finalidad pone de manifiesto que aquella actividad es puramente accesoria o, si se quiere, instrumental de la que constituye el auténtico giro o tráfico empresarial de la compañía, que es, cabalmente, lo que pretende asegurar a través de la suscripción del instrumento financiero.

En otras palabras, la contratación de derivados financieros no es, en modo alguno, la actividad propia o característica de TISA, pues no está la gestión de flujos financieros entre las operaciones típicas de dicha compañía. Aquella contratación es algo más simple: la adquisición de un producto de quien lo comercializa (el banco o la entidad financiera) con el propósito de asegurar el buen fin de las actividades que -estas sí constituyen la actividad esencial, propia y características de TISA.

5. A modo de conclusión, entendemos (i) que TISA no presta un servicio al contratar el producto derivado y (ii) que solo garantiza con tal suscripción la cobertura de ciertos riesgos que pueden comprometer el buen fin de las actividades que le son propias.

Y si ello es así, forzoso será concluir que, a los efectos del artículo 104.Dos de la ley del impuesto, la utilización de derivados financieros por parte de TISA no supone para ella la realización de operaciones sujetas a IVA y, por ello, no pueden formar parte del denominador de la prorrata.”.

En conclusión, por tanto, las operaciones con derivados financieros que tienen como objeto cubrir fluctuaciones de precios, tipos de cambio o de interés, no constituyen operaciones imputables a quien los contrata en concepto de actividad empresarial en la que ostente la condición de sujeto pasivo y, por tanto, **no deben incluirse en el cálculo de su prorrata.**

El criterio anterior ha sido recogido, asimismo, en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central nº 00/04122/2016, de 9 de junio de 2020, que viene a fijar el criterio de que los ingresos obtenidos por la contratación de derivados financieros de cobertura no suponen la prestación de un servicio por parte de quien los recibe sino que dicho servicio será imputable, en su caso, a la entidad que presta el propio servicio de cobertura. Dicha Resolución supone un cambio de criterio respecto el manifestado en resoluciones precedentes del mismo tribunal (Resoluciones 00/03764/2012, de 17 de marzo de 2015 y Resolución 00/04832/2012, de 22 de septiembre de 2015).

En consecuencia con todo lo anterior, y descendiendo al supuesto objeto de consulta, este Centro directivo entiende, por tanto, que, en la modalidad de contrato de cobertura a que se refiere el escrito de consulta, cuando la consultante no tiene intención de entregar o adquirir energía en fecha futura, sino que se pretenden cubrir las diferencias de precio en el precio de la energía y que tiene como objeto la cobertura sobre las fluctuaciones del precio de la energía producida por sus entidades dependientes, en caso de producirse una

liquidación positiva en favor de la entidad consultante, ésta no se establece como intercambio derivado de una contraprestación recíproca entre el prestador y el destinatario de una prestación.

Es decir, en caso de que surja un ingreso positivo para la entidad consultante como consecuencia de la liquidación positiva a su favor, dicho ingreso no retribuye ninguna prestación efectuada por éstos en favor de la entidad que ofrece el servicio de cobertura. La consultante, con la contratación de este producto financiero, se limita a garantizar la cobertura de ciertos riesgos que pueden comprometer el buen fin de las actividades que le son propias.

En consecuencia, las liquidaciones positivas por diferencias a favor de la entidad consultante derivadas del contrato de cobertura objeto de consulta **no suponen la prestación de servicio alguno** realizado por la entidad consultante a favor de la entidad que ofrece el servicio de cobertura y, **por tanto, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido**, no debiéndose incluir en el denominador de la prorrata.

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

Errores al sancionar a un trabajador: Una calificación incorrecta de la conducta puede suponer que la sanción sea revocada.

Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable - 08/10/2024



En [SuperContable.com](https://www.supercontable.com) hemos abordado, en anteriores comentarios, algunos aspectos puntuales de las **sanciones a los trabajadores** en el ámbito laboral.

Podemos mencionar, por ejemplo, **el plazo que tiene la empresa para sancionar las infracciones de sus empleados**, o la **imposibilidad de los tribunales de modificar las sanciones impuestas por la empresa**, si la tipificación y la calificación del comportamiento que se achaca al trabajador es la correcta.

Y precisamente **en la calificación encontramos uno de los principales errores que comete la empresa a la hora de sancionar a un empleado** y que puede suponer que la sanción resulte revocada y la conducta quede si reproche.

Este es el caso que aborda la **Sentencia Nº 1087/2024**, de 25 de Junio de 2024, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, y que vamos a tratar en este Comentario.

Pero, antes de entrar en detalle sobre lo que decide el Tribunal, diremos, como punto de partida, que **la facultad de imponer sanciones a los trabajadores**, prevista en el **artículo 58 del Estatuto de los Trabajadores**, **forma parte del poder de dirección del empresario**, ante la necesidad de tener que reprender, en ocasiones, la conducta inadecuada, o incumplidora, de un trabajador.

Ahora bien, como establece el propio [artículo 58 del Estatuto de los Trabajadores](#) y ha señalado, desde hace tiempo, el Tribunal Supremo, siendo un ejemplo de ello la **Sentencia de 8 de Octubre de 1998**, el poder sancionador y disciplinario tiene como límite la aplicación de los **principios de tipicidad de la falta y legalidad de la sanción**.

¿Y esto que significa?

Esta es la pregunta que, sin duda, haría cualquier empresa a su asesor.

Pues, traduciendo a **román paladino** la referencia a la tipicidad y calificación de la conducta, diremos que el empresario puede sancionar pero siempre que lo haga ajustándose al catálogo de infracciones y sanciones que se establezca en el Convenio Colectivo aplicable a la relación laboral.

Ello supone, en primer lugar, que la empresa debe comprobar si la conducta que se pretende sancionar, está contemplada como infracción en la Ley o en el Convenio Colectivo.

Y, en segundo lugar, que se debe encuadrar el comportamiento del empleado en alguno de los supuestos de infracción establecidos, calificando la conducta como falta leve, grave o muy grave.

Para poder sancionar al empleado, su conducta debe estar contemplada con infracción - **leve, grave o muy grave** - en el Convenio Colectivo; y la sanción que se imponga también debe venir prevista, para esa conducta, en la norma convencional.

Si no se tienen en cuenta estas premisas, desde el primer momento, puede ocurrir, como ya hemos dicho, que la conducta infractora del empleado quede impune, al ser anulada o revocada la sanción por el Juzgado.

Eso es precisamente lo que ocurre en el supuesto al que se refiere la **Sentencia Nº 1087/2024**, de 25 de Junio de 2024, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

¿Por qué puede ser revocada la sanción?

La **Sentencia Nº 1087/2024**, analiza el caso de una trabajadora a la que su empresa imputa varias conductas que considera infracciones muy graves, por tratarse de incumplimientos de sus obligaciones laborales, y le impone una sanción de suspensión de empleo y sueldo de dos meses.



La empleada recurre la decisión de la empresa y reclama la nulidad radical, o en su caso, improcedencia de la sanción; que se proceda a su revocación y, en consecuencia, al reintegro de los salarios dejados de percibir.

Su principal argumento es que se califican de falta muy grave hechos que no merecedores de tal calificación.

El Tribunal, tras reconocer la potestad sancionadora como una facultad del poder de dirección empresarial, analiza si la misma se ha ejercitado ajustándose a la regulación contenida en el Convenio Colectivo aplicable.

Y recuerde que:

*De la correcta determinación de la conducta y de su gravedad depende otra cuestión esencial, que es el **plazo de prescripción** de la infracción cometida.*

Sin entrar en los aspectos concretos de las infracciones analizadas, la Sala concluye que la descripción de los hechos que se achacan a la empleada es demasiado escueta, carece de contextualización y no se detallan las circunstancias en que los mismos se produjeron; lo que impide poder determinar si la conducta encaja realmente con la infracción muy grave establecida en el convenio.

La **correcta descripción de los hechos, de su contexto y de las circunstancias en los que se producen es fundamental para poder encuadrarlos en el convenio colectivo**, especialmente cuando, como ocurre en el caso analizado por **Sentencia N° 1087/2024**, son susceptibles de **"encajar"** en varias infracciones distintas, de diferente gravedad.

Para la Sala, el relato de las circunstancias en que se producen los hechos es fundamental para poder atribuir una mayor gravedad a la conducta.

Y, como añadido, el cambio en la calificación de la falta, de muy grave a grave, o de grave a leve, **tiene consecuencias en cuanto a la prescripción**.

Cuando la falta cometida no se califica adecuadamente pero los hechos constituyen infracción de menor entidad se puede autorizar a la empresa la imposición de sanción adecuada a la gravedad de la falta; siempre y cuando esta falta de menor gravedad no hubiera prescrito antes de la imposición de la sanción más grave.

Conforme al **artículo 60 del Estatuto de los Trabajadores**:

- Infracciones leves: prescribirán a los **diez días**.
- Infracciones graves: prescribirán a los **veinte días**.
- Infracciones muy graves: prescribirán a los **sesenta días**.

En todo caso, las infracciones prescribirán como **máximo a los 6 meses** desde su comisión por el trabajador.

En el supuesto que analiza la **Sentencia N° 1087/2024**, desde la comisión de los hechos por la empleada hasta que se notifica la carta imponiendo la sanción había transcurrido el plazo de prescripción de las sanciones graves.

Y no olvide que:

La consecuencia de la prescripción es la revocación total de la sanción impuesta, dejándola sin efecto, y la condena de la empresa al pago de los salarios dejados de abonar a la demandante en su cumplimiento.



Conclusión

Por tanto, si se ve en la tesitura de tener que sancionar la conducta de un empleado, **preste especial atención a la forma en la que refleja los hechos en la carta**, haciendo constar las circunstancias y el contexto en que se producen, y que justifican la gravedad que se atribuye a la misma y la sanción que se impone.

El **"adecuado encaje"** de la conducta del empleado en la infracción prevista en el convenio es fundamental para que la sanción que se imponga sea efectiva, porque los Juzgados y Tribunales pueden analizar la calificación de la infracción pero, si esta es correcta, **no pueden modificar la sanción que la empresa ha decidido imponer**.

¿Cómo se puede justificar el despido de un trabajador que incumple el registro de jornada?

Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable - 07/10/2024



Como muchos de nuestros clientes y lectores conocerán, el registro de la jornada implica para la empresa asumir una serie de responsabilidades como la de implantar un sistema válido en el que dejar constancia horaria del tiempo de trabajo de los empleados. No obstante, **los trabajadores tienen un deber fundamental** cuya omisión o intento de falsedad puede desencadenar fuertes sanciones, incluyendo el despido. Este deber no es otro que **registrar el contenido horario ajustándose fielmente a la**

realidad.

Desde la aprobación de la **normativa sobre el registro de la jornada** diaria de los trabajadores, en **SuperContable** hemos prestado mucha atención a esta obligación laboral. Tanto es así que en el **Asesor Laboral** puede encontrar un manual detallado en el que, entre otros aspectos, les explicamos:

- **¿A qué tipo de trabajadores se aplica el registro de jornada?**
- **¿Cómo realizar el registro de la jornada de los trabajadores?**
- **¿Mediante qué sistemas, instrumentos o medios puede llevarse a cabo?**

Como advertíamos al inicio del presente comentario, el trabajador está obligado a reflejar las horas realizadas de forma fidedigna y **si la empresa constata y puede probar la existencia de un fraude** suficientemente grave en esta cuestión o la constante omisión de la obligación de reflejar en el registro las horas de entrada y salida, puede tomar una **medida disciplinaria como el despido**.

Vamos a analizar 2 sentencias en las que veremos claros ejemplos de cuándo se considerarán acreditados los incumplimientos y los tribunales declararon procedentes los despidos efectuados a los trabajadores infractores.

1. Uso de aplicaciones para fichar sin estar en el trabajo

Se trata de un empleado que accedió remotamente por una VPN (aplicación de la empresa que crea una conexión de red privada entre dispositivos a través de Internet) al sistema de registro electrónico de su empresa para **simular su presencia en el trabajo y poder llegar en ocasiones mucho más tarde**.

El despido del empleado, con un salario bruto de más de 108 mil euros, fue declarado procedente y el trabajador presentó recurso de suplicación en el que interesaba la declaración de la nulidad por habersele

vulnerado su derecho a la libertad sindical (represalia) y a la intimidad (al conocerse el fraude obteniendo la IP se conocía también la ubicación exacta del empleado) y subsidiariamente la improcedencia.

La **sentencia 583/2024**, de 7 de junio, del TSJ de Madrid, confirma el pronunciamiento de instancia, pues los hechos (graves y continuados en el tiempo) constituyen una **infracción muy grave de fraude**, enmarcable en una transgresión de la buena fe y en abuso de confianza que habilitan a la empresa para **extinguir el contrato de trabajo**.



Además, no se aprecia vulneración de la intimidad pues, cuando el empleado ponía en conocimiento la IP al fichar y podía ser geolocalizado, la información sólo servía a la empresa para conocer que no estaba en el centro como era su obligación y estaba, por tanto, *"fichando"* irregularmente.

Es importante destacar la descomunal deferencia que para la empresa supone en un caso como este la procedencia o improcedencia del despido; en esta ocasión, la indemnización hubiera superado los 200.000 euros en favor del trabajador.

2. Manipulación de registro para el cobro indebido de horas extras

En esta ocasión traeremos a colación la **sentencia 603/2024**, de 17 de julio, del TSJ de Castilla y León, en la que el trabajador fue despedido por la **manipulación del registro horario con el objetivo de poder reclamar un total de 399 horas extras** supuestamente trabajadas.

Como en el caso anterior, la sentencia de instancia declaró la procedencia del despido. Ante tal circunstancia, el trabajador presentó recurso de suplicación en el que reclamaba la nulidad o improcedencia del cese por haberse producido al día siguiente del juicio en que reclamó horas extras.

A pesar de esta proximidad temporal, no fue hasta el mismo juicio cuando la empresa conoció del fraude realizado por el empleado por lo que esos hechos fueron claves en la decisión de extinguir el contrato de trabajo.

Para la Sala, la **alteración de los datos del programa de control horario y su uso fraudulento** en juicio para reclamar cantidades, son unos hechos que **trascienden la buena fe contractual** que debe regir en toda relación laboral y son constitutivos de un fraude sancionado en el convenio colectivo de aplicación como **falta muy grave y merecedora del despido disciplinario**.

Conclusión:

Para justificar una decisión extintiva del contrato de trabajo de un empleado que incumple gravemente sus obligaciones con respecto al registro de jornada, recomendamos:

- **Facilitar, previamente, al empleado las instrucciones o directrices** sobre la obligación de cumplir con el registro de la jornada, utilizando el mecanismo establecido en la empresa para ello: fichaje, firma,...
- Si el empleado sigue sin cumplir las normas de registro de jornada de la empresa, es conveniente remitirle un **requerimiento fehaciente advirtiéndole de que su comportamiento** puede ser un

incumplimiento de sus obligaciones laborales y constituir desobediencia a las instrucciones y directrices de la empresa.

- Si la actitud renuente del empleado **persiste o si el comportamiento es especialmente grave y media un claro fraude**, no quedará más remedio que adoptar las medidas disciplinarias o sancionadoras oportunas, conforme a la legislación y al Convenio Colectivo aplicable, lo que **pudiera dar lugar incluso al despido**.



Revisa si tienes que presentar el modelo 309 de declaración no periódica del IVA.

#usuarioContenido, #autorContenido - 04/10/2024



Mateo Amando López, Departamento Contable-Fiscal de SuperContable.com - 04/10/2024



Hay una serie de supuestos en los que el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) devengado en las operaciones realizadas debe ingresarlo **un sujeto pasivo que no viene obligado a presentar la autoliquidación periódica del IVA (modelo 303)**. Para estos casos específicos debemos utilizar el **modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA**, regulado en el **artículo 71** del Reglamento del IVA y aprobado por la **Orden HAC/3625/2003**, de 23 de diciembre.

En concreto, deben presentar el modelo 309 las siguientes personas y entidades:

- Empresarios o profesionales **adjudicatarios en subastas administrativas o judiciales por aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el marco de los procedimientos de ejecución forzosa** cuando no se produzca la **inversión del sujeto pasivo**.
- Empresas y autónomos **quienes realicen sólo operaciones sin derecho a deducción**, cuando hayan realizado:
 - Adquisiciones intracomunitarias de bienes,
 - operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, y/o
 - operaciones total o parcialmente impagadas, por las que reciba factura rectificativa.
- Autónomos **acogidos al recargo de equivalencia**, cuando hayan realizado:
 - Adquisiciones intracomunitarias de bienes,
 - operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo,

- entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas, y/o
- operaciones total o parcialmente impagadas, por las que reciba factura rectificativa.
- Autónomos **acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (REGAP)**, cuando hayan realizado:
 - Adquisiciones intracomunitarias de bienes,
 - Operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo,
 - reintegro de compensaciones indebidamente percibidas (por rectificación del modelo 341 resultando menor devolución),
 - entregas de bienes de inversión, de naturaleza inmobiliaria sujetas y no exentas,
 - ingreso de las regularizaciones practicadas como consecuencia del inicio de la aplicación del régimen especial, y/o
 - Operaciones total o parcialmente impagadas, por las que reciba factura rectificativa.
- **Personas jurídicas no empresarios**, cuando hayan realizado:
 - Adquisiciones intracomunitarias de bienes,
 - operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, y/o
 - operaciones total o parcialmente impagadas, por las que reciba factura rectificativa.
- **Particulares**, cuando hayan realizado:
 - Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos,
 - operaciones total o parcialmente impagadas, por las que reciba factura rectificativa, y/o
 - incumplimiento de requisitos para beneficiarse de la aplicación del tipo del 4% en las operaciones de entrega y adquisición intracomunitaria de vehículos para personas con discapacidad.

Plazo de presentación del modelo 309:

*El modelo 309 es una autoliquidación no periódica por lo que **solamente se presentará en aquellos períodos (1T, 2T, 3T, 4T) en los que se hayan realizado las operaciones por las que el sujeto pasivo está obligado a liquidar el impuesto.** En el caso de que resulte deudor de la hacienda pública por cuotas de IVA impagadas, debe presentar la autoliquidación del trimestre en que reciba la factura rectificativa de su acreedor.*

*Su presentación e ingreso se efectuarán en los **veinte primeros días naturales de los meses de abril** (periodo 1T), **julio** (periodo 2T) y **octubre** (periodo 3T) y **en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año siguiente** (periodo 4T).*

No obstante, cuando la presentación del modelo 309 obedezca a la **adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos**, se deberá realizar e ingresar el IVA en los **treinta días siguientes y, en cualquier caso, antes de la matriculación definitiva**.

Y si se trata de procedimientos judiciales o administrativos de ejecución forzosa, el adjudicatario debe presentar el modelo 309 en el **plazo de un mes a contar desde el pago del importe de la adjudicación**, no pudiendo procederse a dicha presentación con anterioridad a la emisión de la factura que documente la operación.

En cualquier caso, el modelo 309 lo puede presentar directamente desde la **sede electrónica de la AEAT** con certificado electrónico o **Cl@ve PIN** o bien mediante el sistema de predeclaración, en cuyo caso una vez rellenado lo deberá imprimir, firmar y entregar en la Entidad Colaboradora si es a ingresar.

¿Puede una CB dedicada al transporte de mercancías deducir el IVA de un camión si el titular es uno de los comuneros?

Javier Gómez, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 03/10/2024



Sin entrar en muchos detalles y consideraciones al respecto, hemos de recordar inicialmente a nuestros lectores que para poder circular con un vehículo autorizado para el transporte (mercancías o viajeros) uno de los requisitos imprescindibles será disponer de la preceptiva **tarjeta de transporte del vehículo** (camión), emitida por la Dirección General de Tráfico. Así la pregunta y problemática surge porque **el titular del medio de transporte "obligatoriamente por ley" ha de ser una persona física, sin que pueda serlo una**

Comunidad de Bienes -CB-, ni más de una persona (por ejemplo los dos o tres comuneros que pudieran conformar la hipotética y referida CB).

Pues bien, a este respecto se ha posicionado la Dirección General de Tributos **-DGT-**, en su Consulta Vinculante **V1038-24**, de 20 de mayo de 2024, en el sentido de:

Si la **CB** fuera el titular de la actividad de transporte de mercancías por carretera, **las facturas expedidas a nombre de cada uno de sus miembros o comuneros, tendrán validez y** consecuentemente la **CB podrá ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA-** soportadas en la adquisición de un vehículo, **siempre que no exista posible riesgo de abuso o fraude.**



Como puede observarse, esta conclusión permite poder deducir por la **CB** el **IVA** soportado de una factura cuyo destinatario es uno de sus miembros, pero plantea distintos **condicionantes** que deben ser aclarados o al menos, en la medida de lo posible, ampliados. Así:

1. **Desarrollo de la actividad.-** Para que una **CB** sea sujeto pasivo del **IVA**, las operaciones deben entenderse referidas a una **actividad empresarial ejercida por ella y no por sus miembros o comuneros**, y al mismo tiempo, que la normativa reguladora de la actividad sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esa configuración; para nuestro caso, quevarias personas tengan la propiedad compartida de una cosa común, por ejemplo un camión. Recordar que no todos los tipos de sociedades cumplen con la definición de comunidad de bienes pues recordemos que el **artículo 392** del Código Civil nos dice que *"hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas"*.
2. **Documentación acreditativa.-** La **factura, y duplicados** en su caso, deben ser **expedidos** por quien realice las operaciones sujetas **a favor** del destinatario de éstas, es decir, **de la comunidad de bienes y, en su caso, de los distintos miembros** que forman la CB.
3. **Riesgo de abuso o fraude.-** Para la **DGT**, sustentándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, entre otras, en su sentencia de 21 de abril de 2005, HE, Asunto C-25/03, podría derivarse del hecho de que **alguno de los comuneros a cuyo nombre se emiten las facturas tuviese la condición de empresario o profesional** a efectos del Impuesto, **ya que el mismo podría ejercitar el derecho a la deducción** con dichas facturas

A efectos de acreditar esta última condición, la Administración tributaria, si interpreta que el IVA no resulta deducible por la CB, **"pasará la patata caliente"** a la propia comunidad de bienes, siendo ésta y sus comuneros, los que habrán de acreditar el cumplimiento de los requisitos o condiciones señaladas respecto de la situación y desarrollo de la actividad por parte de la comunidad, además del desempeño empresarial de los propios comuneros que la conforman.



¿He de incluir en el Modelo 111 de IRPF trimestral las indemnizaciones y dietas de los trabajadores?

#usuarioContenido, #autorContenido - 05/07/2023



Javier Gómez, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 04/10/2024

La contestación adecuada sería **"depende"**, y como versa la canción, nuestros lectores se preguntarán *"¿De qué depende?"*. Efectivamente, *"de según como se mire, todo depende"*, y en nuestro caso la inclusión o no de indemnizaciones, gastos de locomoción, manutención, hospedaje (las denominadas dietas) en el **Modelo 111** de autoliquidación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria **-AEAT-** para comunicar las **Retenciones e ingresos a cuenta derivados de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas**



ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta, **dependerá de la consideración que tengan estas rentas como exentas o no.**

En este sentido, la Dirección General de Tributos **-DGT-**, en su **consulta vinculante V1542-19** de 24 de junio, establece que:

*En la cumplimentación del **Modelo 111** no se tienen en consideración las rentas exentas, puesto que en el mismo se han de consignar las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta satisfechas durante el período objeto de declaración.*

Así, apoyándonos en el criterio de la **DGT** podemos establecer una **primera conclusión**:



Las **rentas exentas** no deben incluirse en el **Modelo 111** de la AEAT, aunque muchas de ellas **si** deberán ser informadas en el **Modelo 190** de Resumen Anual de Retenciones.

Así, la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-IRPF-** (**Ley 35/2006** y Reglamento **-RD 439/2007-**), en sus diferentes artículos enumera **rentas que estarán exentas** de ser gravadas por este tributo, entre las que encontramos:

- A.** Las **indemnizaciones por despido o cese del trabajador**, en la cuantía establecida con carácter obligatorio (...) sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato; quedando exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites de un despido improcedente, para las situaciones de despidos por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor (**artículo 7.e LIRPF**).
- B.** Están exceptuadas de gravamen también las **asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia** en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites establecidos en el **artículo 9** del **RIRPF**)

Recuerde:

*Estas rentas exentas **SI** serán **relacionadas con la clave L en el Modelo 190**: **Subclave 01** para Dietas y **Subclave 05** para Indemnizaciones por despido o cese del trabajador.*

Consecuentemente, podríamos **seguir concluyendo** que:



Las **indemnizaciones por despido o cese del trabajo** y las **"dietas"**, **hasta los límites establecidos** por la normativa vigente, **estarán exentas** o exceptuadas de gravamen y por tanto, **no deben incluirse en el Modelo 111 de la AEAT**. Los **excesos** entregados sobre estas cantidades estarán sujetos y no exentos del impuesto y consecuentemente **sí habrán de acompañar al resto de rentas no exentas que deben ser declaradas en este Modelo 111**.

No confundir rentas exentas con rentas sujetas a las que no se les practica retención.

Efectivamente, puede ocurrir que **determinados rendimientos no estén exceptuados de gravamen y sin embargo sobre ellos no exista la obligación de practicar retención**: por ejemplo rendimientos del trabajo que por las *circunstancias personales, tipología de contrato y retribución* no sean objeto de retención. En estos casos, las retribuciones satisfechas por el empresario **sí habrán de ser incluidas en el Modelo 111** aun cuando no se haya practicado retención alguna; hablamos de las denominadas **declaraciones negativas del Modelo 111**.

Recuerde que:

Hay que presentar el Modelo 111 sin retenciones pues la AEAT extrae del mismo la información sobre las retribuciones (de asalariados por ejemplo) y cotejará con el Modelo 190 presentado.



SuperContable.com

En definitiva, **"DEPENDE"** de si la renta satisfecha por la empresa (indemnización o dieta por ser los casos aquí ejemplificados) **está exenta o no** de tributar por el **IRPF**, **el que tenga que ser relacionada o no en el Modelo 111**, y en aquellos casos en los que parte de la retribución satisfecha estuviera exenta, habremos de **relacionar el exceso** entregado sobre las cantidades que lo estén (exentas). En cualquiera de los casos, **si deben ser declaradas en el Modelo 190**.

 **NUEVO** Seminarios por Videoconferencia | **Soluciones contables para prevenir inspecciones**  VER

¿Debo repercutir IVA por los gastos por aplazamiento de pago, devolución de recibos e intereses de demora?

#usuarioContenido, #autorContenido - 04/10/2023



Mateo Amando López, Departamento Contable-Fiscal de SuperContable.com - 04/10/2024

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.

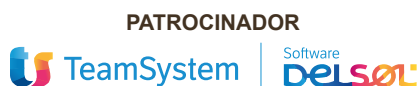
En este sentido no sería necesario emitir factura por estas comisiones del Banco repercutidas al cliente, siendo suficiente un recibo o nota de gastos como justificación. No obstante, si por comodidad o simplicidad se emite factura sin IVA al cliente por los gastos de devolución, ésta debería tener un 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.*

LIBROS GRATUITOS



NOVEDADES 2024

Contables
Fiscales
Laborales
Cuentas anuales
Bases de datos

INFORMACIÓN

Quiénes somos
Política protección de datos
Contacto
Email
Foro SuperContable

ASOCIADOS

