

NOTICIAS

La Administración dejará de hacer pagos a quienes tengan deudas públicas.

Hacienda desarrolla una plataforma digital para cruzar datos...

Los negocios afectados por la DANA pueden solicitar un ERTE y los autónomos, el cese de actividad.

El Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones ha enumerado la batería de medidas de protección disponibles para trabajadores...

El Gobierno suspende el cobro del segundo pago del IRPF para los afectados por la Dana en Valencia.

europapress.es 04/11/2024

¿Qué pasa si no puedo ir a trabajar por la DANA? ¿Me pueden despedir?

elespanol.com/invertia 30/10/2024

Hacienda complica a la empresa familiar las exenciones de Patrimonio y Grandes Fortunas.

eleconomista.es 04/11/2024

Giro de 180 grados si cobras paro y salario a la vez: esta es la elevada cantidad que puedes pagar a Hacienda.

elespanol.com/invertia 31/10/2024

FORMACIÓN

Valoración y Declaración de las Operaciones Vinculadas

¿Vas a presentar el modelo 232 de declaración de operaciones vinculadas? ¿Debes redactar la documentación de la transmisión de un inmueble a un socio? ¿Vas a realizar un préstamo a una empresa del grupo y no sabes cómo valorarlo?

COMENTARIOS

Tipo de gravamen a utilizar en el registro contable de una Sociedad con Pérdidas.

Recientemente, el ICAC ha recogido su criterio para saber que tipo de gravamen utilizar durante un ejercicio económico al registrar contablemente...

JURISPRUDENCIA

Es aplicable la reducción del 30% por plurianualidad a la prestación por desempleo en la modalidad de pago único

Resolución 0/8822/2023 del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de octubre de 2024

ARTÍCULOS

¿Cuándo puedo usar la videovigilancia para controlar la actividad de los trabajadores?

Veremos qué debe ocurrir para que instalar un sistema de videovigilancia, sin preaviso a los empleados quede justificado y las pruebas justifiquen medidas disciplinarias como el despido.

NOVEDADES LEGISLATIVAS

MINISTERIO DE INCLUSIÓN, SEGURIDAD SOCIAL Y MIGRACIONES - Seguridad Social. Incapacidades laborales (BOE nº 264 de 01/11/2024)

Resolución de 28 de octubre de 2024, de Secretaría de Estado de Seguridad Social y Pensiones, crea un cuarto equipo de valoración de incapacidades...

CONSULTAS FRECUENTES

¿Tengo que presentar el modelo 232 de declaración de operaciones vinculadas?

Repasamos los límites a tener en cuenta para estar obligados a la presentación en noviembre de la declaración informativa sobre operaciones vinculadas (modelo 232).

CONSULTAS TRIBUTARIAS

FORMULARIOS

Cláusula de confidencialidad para contratos de trabajo del personal que acceda a datos

Deducción como gasto y cuotas de IVA de Servicio de "tickets restaurante" para empleados contratado con terceros.

Consulta DGT V1904-24. Sociedad que pretende contratar el servicio de "tickets restaurante" para sus empleados con la sociedad X. Según la ...

personales

Modelo de cláusula de confidencialidad para contratos de trabajo del personal que acceda a datos personales

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 27€ + IVA

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº43 05/11/2024

Deducción como gasto y cuotas de IVA de Servicio de "tickets restaurante" para empleados contratado con terceros.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1904-24. Fecha de Salida: - 21/08/2024

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una sociedad de responsabilidad limitada que pretende contratar el servicio de "tickets restaurante" para sus empleados con la sociedad X. Según la información proporcionada por la consultante, el servicio consiste en la entrega de una tarjeta a sus empleados para que éstos hagan uso de la misma, durante los días hábiles, en la red de restaurantes adheridos al servicio que presta la entidad X.

En concreto, los empleados que se beneficiarían de esta fórmula de retribución serían: trabajadores por cuenta ajena que trabajan en obra, pintores, oficiales de segunda o primera, comercial con categoría profesional corredor plaza según el convenio de la construcción y gerentes (autónomo societario).

CUESTIÓN PLANTEADA:

1. Si la entidad consultante podría deducirse el gasto en el Impuesto sobre sociedades.
2. Si la consultante podría deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes.

CONTESTACION-COMPLETA:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La presente contestación parte de la hipótesis de que la fórmula de retribución consistente en el servicio "ticket-restaurante" (entrega de una tarjeta prepago a los empleados para que estos hagan uso de la misma en los restaurantes adheridos al servicio que presta la entidad X, durante los días hábiles) con que la consultante va a

satisfacer a sus empleados constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la misma, siempre y cuando así se establezca en el contrato laboral del trabajador y éste opte por dicha retribución.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que *“en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, 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”*.

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS dispone lo siguiente:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...).

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...).”

Por su parte, el artículo 15 de la LIS establece que:

“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

(...).”

En conclusión, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la

consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

Por su parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 36.2 del Código de Comercio (en adelante, CCom):

“2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

(...)

Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

(...).”

Adicionalmente, el artículo 35.2 del CCom establece que: *“la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean (...).”* y, en su artículo 38, letra d), que: *“se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago cobro”.*

La entidad consultante manifiesta que va a contratar el servicio “ticket restaurante” con la sociedad X como fórmula de retribución a sus empleados, incurriendo en gastos por este concepto.

De conformidad con lo expuesto, los gastos en los que incurra la entidad consultante, como consecuencia de la contratación del servicio “ticket restaurante”, en los términos descritos en el escrito de consulta, tendrían la consideración de gastos de personal y, por tanto, tendrían la consideración de gasto fiscalmente deducible en la medida que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, transcritos supra. No obstante, esta es una cuestión de hecho que deberá, en su caso, ser probada por cualquier medio de prueba válido en Derecho y cuya valoración corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), 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 LIVA, 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"(...)

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

25. Los vales de compra de que se trata en el litigio principal permiten que los empleados que los reciben compren un bien o un servicio en determinados comercios, de modo que, como ha indicado el Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, estos vales les atribuyen un derecho futuro, e indeterminado en cuanto a su objeto, sobre bienes o servicios.

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

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

de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12; *Comisión/Grecia*, antes citada, apartado 29, y *Comisión/España*, antes citada, apartado 92).

(...)

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

30. En efecto, los empleados de *Astra Zeneca* que hayan optado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.

(...)”.

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

No obstante, esta conclusión debe ser completada con los criterios adicionales puestos de manifiesto por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 22 de febrero de 2022 (procedimiento 00-03161-2019) en la que, además de las ya mencionadas, hace referencia a las sentencias del TJUE de 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11, *Medicom* y *Maison Patrice*, y de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM.

A la luz de las referidas sentencias, el Tribunal Económico-Administrativo Central establece los siguientes criterios generales para calificar las prestaciones realizadas por empresarios o profesionales a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al Impuesto como entregas de bienes o prestaciones de servicios y modifica su anterior criterio relativo a esta materia:

“CUARTO.- (...)

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

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

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

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

a) El trabajador efectúe un pago por ello.

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

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

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

QUINTO.- Por otra parte, el criterio que ha venido manteniendo este TEAC sobre la cuestión que está siendo objeto de análisis se encuentra contenido, entre otras, en su resolución de 22 de noviembre de 2014 (R.G. 00-02789-2014), según el cual, la cesión de vehículos a empleados por parte de empresas como parte de su paquete retributivo da lugar a la existencia de operaciones sujetas al IVA en tanto que prestaciones de servicios. Conforme a este criterio se han venido asimilando las operaciones calificadas como retribuciones en especie a efectos del IRPF, con operaciones imponibles a título oneroso en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que se incidiera en la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo entre la prestación efectuada y la contraprestación recibida, y en que la contraprestación fuera valuable económicamente.

En la medida en que este criterio no se adapta plenamente a los dictados de la jurisprudencia comunitaria, procede modificarlo para alinearnos con la misma en los términos señalados en el fundamento de derecho precedente.

De acuerdo con lo anterior, no cabe identificar automáticamente una remuneración en especie al empleado con una operación a título oneroso a efectos del IVA partiendo de su consideración de retribución en especie en el IRPF, pues para ello se requiere que, a cambio de dicha prestación, el empleador obtenga una contraprestación valuable en dinero lo cual puede suceder si el empleado le abona una renta, renuncia a parte de su salario monetario o se prevé expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, es dicha contraprestación.

(...)"

Por lo que al objeto de la consulta se refiere, los vales de comida entregados a sus empleados por la consultante constituyen retribuciones en especie de obligado cumplimiento para la misma si se establece así en el contrato laboral del trabajador y éste opta por dicha retribución, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dichas prestaciones. Es decir, los productos mencionados aportados por la consultante a los trabajadores que opten por ellos formarían parte del montante total de las retribuciones que dichos trabajadores perciben por los servicios laborales que prestan.

En estas circunstancias y sin otros medios de prueba disponibles, cabe concluir, en consonancia con lo señalado por el Tribunal, que dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que quedarán sujetas y no exentas del citado tributo.

En relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la entidad consultante en los servicios objeto de consulta, debe señalarse que el ejercicio del derecho a la deducción podrá efectuarse siempre que se cumplan la totalidad de requisitos y limitaciones previstos en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA.

En particular, originan el derecho a la deducción, según lo dispuesto en el artículo 94 de la LIVA, las operaciones interiores sujetas y no exentas del Impuesto y, por el contrario, no originan el derecho a la deducción aquellas operaciones interiores que se encuentren sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme al artículo 20 de la citada Ley.

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.

Aplicación exención sobre dividendos y transmisión de valores en el Impuesto sobre Sociedades por la venta de participaciones que generan plusvalía.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1907-24. Fecha de Salida: - 22/08/2024

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La entidad consultante A participa, junto con la entidad B, en el capital social de la sociedad K. Concretamente, la consultante ostenta el 6% del capital social de K y la entidad B ostenta el 94% restante.

La entidad K es una sociedad de responsabilidad limitada española que tiene como actividad económica principal la tenencia y gestión de participaciones en otras sociedades (entidades filiales). Para ello, se encuentra dada de alta en el CNAE número 6420.

Todas las sociedades filiales pertenecientes a K desarrollan una actividad económica, disponiendo de su propia organización y de los medios materiales y personales necesarios para el desarrollo de la misma. Todas estas filiales, junto con K, tributan en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a la entidad K, se informa de que más de la mitad de su activo está constituido por las participaciones de las filiales señaladas, en las que participa en más de un 5% (concretamente, en más del 90%) y su tenencia es superior a 12 meses, cumpliendo así los requisitos previstos en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Los miembros del Consejo de Administración de la sociedad K se encargan de la dirección y gestión de las participaciones en las filiales, asistiendo y votando en las juntas generales, cobrando los dividendos cuando se reparten e informando periódicamente de la marcha y evolución de las diferentes sociedades filiales. Sin embargo, por parte de la entidad K, no existe facturación por estos servicios a sus filiales, ni tampoco cuenta con trabajadores asalariados, ni existe remuneración alguna a favor de los miembros del Consejo de Administración, ni estructura material alguna, sino que lo que existen son sociedades externas que asesoran a estos miembros en la gestión y adquisición de participaciones.

Por último, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad K tiene la consideración de holding pura.

Asimismo, se informa de que la consultante es residente en territorio español y de que la entidad B es residente en Luxemburgo.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si la consultante vendiese sus participaciones en la entidad K y generase una plusvalía como consecuencia de la misma, ¿podría acogerse a la exención prevista en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades?.

CONTESTACION-COMPLETA:

La entidad consultante A pretende transmitir la totalidad de la participación que ostenta en la entidad K, que se corresponde con el 6% del capital social de esta última.

El artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece un régimen general de exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, en virtud del cual:

“1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

(...)

2. (...)

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

4. En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención prevista en el apartado anterior tendrá las especialidades que se indican a continuación:

a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este Impuesto, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:

1.ª La aportación de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo.

2.ª La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención no se aplicará sobre la renta diferida en la entidad transmitente como consecuencia de la operación de aportación, salvo que se acredite que la entidad adquirente ha integrado esa renta en su base imponible.

b) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, derivadas de la aportación de participaciones en entidades.

En este supuesto, cuando las referidas participaciones sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su

adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.

5. No se aplicará la exención prevista en el apartado 3 de este artículo:

a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

b) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una agrupación de interés económico española o europea, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

c) A las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de esta Ley, siempre que, al menos, el 15 por ciento de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional regulado en dicho artículo.

Cuando las circunstancias señaladas en las letras a) o c) de este apartado se cumplan solo en alguno o algunos de los períodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas a que se refieren dichas letras que proporcionalmente se corresponda con aquellos períodos impositivos.

Lo dispuesto en este apartado resultará igualmente de aplicación en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

(...)

10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

(...)"

En cuanto a la posibilidad de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de la eventual renta positiva derivada de la transmisión, por parte de la entidad consultante, de las participaciones que ostenta en la entidad K, atendiendo a lo dispuesto en el apartado 3 de dicho artículo, estará exenta la renta positiva obtenida en la referida transmisión siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1, no se den ninguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 y no se incurra en alguno de los supuestos previstos en el apartado 5, todos ellos del mismo precepto.

Concretamente, la aplicación del régimen de exención requiere que el día en que se produzca la transmisión de las participaciones en la entidad participada se cumplan los requisitos de participación significativa y período de tenencia establecidos en la letra a) del artículo 21.1 de la LIS. El requisito previsto en la letra b) del mismo apartado y artículo deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, contemplándose unas reglas para la aplicación de la exención en el caso de que el requisito previsto en dicha letra no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación.

En relación con el requisito previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS, en el supuesto concreto planteado parece que la consultante ostenta un porcentaje de participación superior al 5% (en concreto, un 6%) en la entidad K. Respecto, al periodo de tenencia de la participación, que debe ser superior al año el día en que se produzca la transmisión, no se aporta información al respecto en el escrito de consulta, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre este extremo.

Adicionalmente, en el presente supuesto, se informa de que la entidad K participa, a su vez, otras filiales, por lo que resultaría preciso analizar si la entidad K obtiene dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70% de sus ingresos. Este porcentaje del 70% se calcula sobre los ingresos que resulten del resultado consolidado que se derivan de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, cuando la entidad directamente participada sea dominante de un grupo, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y formule cuentas anuales consolidadas. En caso de superarse el referido porcentaje del 70%, se analizarán las participaciones indirectamente poseídas para ver si, respecto de ellas, se cumple el requisito de porcentaje de participación mínimo y antigüedad.

Tomando en consideración lo anterior, es preciso traer a colación en este punto el criterio manifestado por este Centro Directivo (entre otras, en su consulta vinculante V0059-20, de 14 de enero de 2020), con arreglo al cual, en la medida en que la entidad directamente participada participe, a su vez, en otras entidades, a efectos de determinar la condición de entidad holding, deberán tenerse en cuenta los ingresos obtenidos por la entidad directamente participada en el ejercicio en el que la misma se transmite. De ser así, será necesario que la participación que el socio último ostente en las entidades indirectamente participadas, en el período impositivo en que se lleve a cabo la transmisión, respete el porcentaje mínimo del 5% y que se haya ostentado de forma ininterrumpida durante el año anterior. De cumplirse con estos requisitos, la plusvalía que se pusiese de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación en la entidad K, que se correspondiese con rentas o dividendos derivados de las entidades indirectamente participadas, estaría exenta de tributación. En caso contrario, no tendría derecho a la aplicación del régimen de exención.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, parece desprenderse que la entidad K tiene la consideración de sociedad holding, tanto en el ejercicio en que se presenta la consulta, como en los anteriores. En consecuencia, sería necesario que, en el momento de la transmisión, la consultante cumpliera con el requisito de porcentaje de participación mínimo y antigüedad respecto de las entidades indirectamente participadas, esto es, las filiales de K a que se refiere el escrito de consulta. En este caso, en la medida en que en el escrito de consulta se informa de que las participaciones que ostenta la entidad K en sus filiales son superiores al 90% y que tienen una antigüedad superior a 12 meses, en principio, la consultante (entidad de primer nivel) cumpliría con los requisitos de participación y antigüedad respecto de las entidades indirectamente participadas.

Por otro lado, del escrito de consulta se desprende que la entidad K, así como el resto de filiales en las que participa, son residentes fiscales en territorio español, por lo que no sería necesario analizar el cumplimiento del requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS.

No obstante lo dispuesto en el expositivo anterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.5.a) de la LIS, en el supuesto de que la entidad K tuviera la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, la parte de la renta derivada de la transmisión que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada, durante el tiempo de tenencia de la participación, no tendrá derecho a aplicar la exención.

En este sentido, el apartado 2 del artículo 5 de la LIS dispone lo siguiente:

“2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.*
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.*
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”.*

El concepto de actividad económica está definido en el artículo 5.1 de la LIS, en los siguientes términos:

“1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo”.

A este respecto, el artículo 42.1 del Código de Comercio (en adelante, “CCom”) dispone que:

“(…)

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se

encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona”.

De acuerdo con lo anterior, se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, atendiendo a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en su caso, de los balances consolidados.

De conformidad con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la entidad K tiene la consideración de entidad dominante del grupo que forma con sus filiales, de conformidad con el artículo 42 del CCom, en la medida en que ostenta una participación superior al 90% en el capital de las mismas.

En consecuencia, a efectos de determinar si la sociedad dominante, entidad K, tiene o no la consideración de entidad patrimonial, el valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales a considerar será el que se deduzca de la media de los balances consolidados trimestrales del ejercicio del grupo.

En la medida en que el análisis de la patrimonialidad de la entidad K se ha de realizar a la luz de la media de los balances consolidados trimestrales del ejercicio del grupo, y dado que en el escrito de consulta se manifiesta que todas las filiales de K desarrollan una actividad económica, cabría considerar que la sociedad K no tendría la consideración de entidad patrimonial a efectos del apartado 2 del artículo 5 de la LIS.

Por tanto, si con arreglo a la media de los balances consolidados trimestrales de cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, más de la mitad del activo del grupo estuviera afecto a actividades económicas, la entidad K no tendría la consideración de entidad patrimonial, por lo que no resultaría de aplicación la regla especial contemplada en el artículo 21.5.a) de la LIS.

En definitiva, solo en la medida en que se cumplieran todos y cada uno de los requisitos previamente analizados, y siempre y cuando la entidad K no tuviera la condición de entidad patrimonial, la plusvalía que pudiera ponerse de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación que la consultante ostenta en K podría beneficiarse de la exención regulada en el artículo 21 de la LIS.

En todo caso, el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS es una cuestión de hecho que deberá ser acreditada, por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

Por último, cabe señalar que, cumpliéndose los requisitos legalmente previstos para que proceda la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la LIS, **el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en K se reducirá, a efectos de la aplicación de la exención, en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dicha participación (artículo 21.10 de la LIS).**

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.

Tipo de gravamen a utilizar en el registro contable de una Sociedad con Pérdidas.

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 25/10/2024



Recientemente, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas **-BOICAC-**, concretamente en la **Consulta nº 2 BOICAC Nº 139 / 2024** de Septiembre, esta institución ha recogido su **criterio para saber que tipo de gravamen utilizar** durante un ejercicio económico **al registrar contablemente el crédito fiscal que por las pérdidas** obtenidas podremos aplicar en la liquidación de Impuestos sobre Sociedades futuros, cuando el Importe Neto de Cifra de Negocios **-INCN-** en el

ejercicio precedente no superó el millón de euros.

El **ICAC**, no ha hecho más que reafirmar algo que ya conocen la mayoría de nuestros lectores, pues en comentarios como **"Cierre 2023: Recuerde ajustar al 23% las cuentas relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades"** y otros, **advertimos sobre determinadas cautelas** que el profesional de la contabilidad debería contemplar para **ajustar los**

créditos y débitos que pudieran existir en nuestra contabilidad consecuencia de la diferente tributación que puede determinar superar o no la cifra de negocio de **un millón de euros**; es desde 2023 que existe la posibilidad de tributar por un tipo de gravamen u otro en función de superar o no la cifra señalada.

El **Art. 29 LIS** señala que:

*El tipo general de gravamen es el **25%**, excepto para entidades cuyo INCN del período impositivo inmediato anterior sea menor a **1 millón de €** que será del **23%**.*

De esta forma el **ICAC**, antes de señalar el tipo de gravamen adecuado para realizar el registro contable, **"deja ver"** las **situaciones en que resultará procedente el registro** de un activo por impuesto diferido por el derecho (*crédito fiscal*) a **compensar en el futuro los resultados fiscales negativos**. En síntesis:

- Cuando resulte **probable** que la empresa **vaya a disponer de ganancias fiscales futuras** que permitan la aplicación de estas pérdidas.

- **No se considerará probable** que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras cuando:
 - Se prevea una **recuperación futura en un plazo superior a diez años** contados desde la fecha de cierre del ejercicio.
 - La empresa **muestre un historial de pérdidas continuas**.

Una vez determinada la procedencia del **registro contable del crédito**, dícese:

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(4745) Créditos por pérdidas a compensar de 20XX	xxx	
a (6301) Impuesto Diferido		xxx

Para determinar el importe por el que debe ser registrado, el ICAC se justifica en la **Norma de Registro y Valoración 13ª** del Plan General Contable, cuando dice:

(...) se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo (...) la modificación de los tipos de gravamen y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido (...)

En este sentido:



Al cierre del ejercicio, la empresa deberá utilizar el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión que, **salvo prueba en contrario, se presumirá que es del 23%, siempre** y cuando en el propio ejercicio en que se hayan generado las pérdidas fiscales el **INCEN no haya superado 1 millón de euros**. Dicho esto, **si se produce una modificación de la situación económica** de la empresa, en el sentido de que más adelante se prevea un INCEN superior a 1 millón de euros, **se deberá revisar la valoración del crédito fiscal y ajustar** el crédito registrado.

NUEVO

Seminarios
por Videoconferencia

Consecuencias del Cierre con Pérdidas.
Responsabilidades y Soluciones

VER

Capitalizar el Paro ¿Está exento? ¿Tributa? ¿Tributa con reducción?



Es conocido por nuestros lectores que **capitalizar el paro**, o lo que es lo mismo, solicitar la prestación por desempleo en la modalidad de pago único (cobrar en un solo pago toda la prestación por desempleo generada), se ha convertido para muchas personas que se encuentran en esta situación, en uno de los pilares principales para iniciar o emprender una actividad profesional o empresarial. Pues bien, recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central **-TEAC-** ha contrariado a la Administración

tributaria pues ésta **pretendía hacer tributar en su totalidad, la cantidad percibida por un determinado contribuyente** en concepto de prestación por desempleo en la modalidad de pago único, cuando finalmente el contribuyente termina teniendo que tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-IRPF-** al incumplir los requisitos exigidos para que este pago único fuera considerado exento de tributar por el impuesto.

Para situarnos adecuadamente, hemos de recordar que el **artículo 7.n)** de la **Ley 35/2006** del **IRPF** establece:

- **Están exentas las prestaciones por desempleo** reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban **en la modalidad de pago único**, siempre que se destinen a determinadas finalidades. Por ejemplo:
 - El **inicio de una actividad** como trabajador autónomo.
 - La **incorporación a una cooperativa**, existente o de nueva creación, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
 - La **constitución de una sociedad laboral o la incorporación a una ya existente**, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
 - La **creación de una entidad mercantil de nueva constitución** (o la incorporación a una que se haya creado en los 12 meses anteriores, si se va a tener el control de la misma).
- Esta exención esta condicionada al **mantenimiento** de la acción o participación durante un plazo de **cinco años** caso de que el contribuyente se integrará en sociedades laborales, cooperativas de trabajo asociado o fuese trabajador autónomo.



Si se cumplen los requisitos establecidos a tal fin, **las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único están exentas íntegramente** (no existen límites) y no deben tributar en el IRPF.

Ahora bien, cuando **se incumplen los requisitos** para que se produzca la exención señalada, las cantidades percibidas por la prestación por desempleo en la modalidad de pago único **pasarán a tributar en el IRPF**. Es aquí donde ha surgido la problemática o controversia entre la Administración tributaria y la interpretación realizada por los contribuyentes, en concreto **la disyuntiva está en si debe aplicarse, o no, la reducción del 30 por ciento para los rendimientos íntegros** que tengan un período de generación superior a dos años del **artículo 18.2** de la **LIRPF** a los importes percibidos como pagos únicos de la prestación por desempleo que, al final, han terminado teniendo que tributar por los incumplimientos realizados.

En este sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central -TEAC-, en su [Resolución N° 8822/2023](#) de 21 de octubre de 2024, **unifica criterio** para resolver que si hay que tributar por el IRPF en razón de lo recibido por la prestación contributiva por desempleo en forma de "pago único":

Recuerde:

*Si se incumplen los requisitos el contribuyente habrá de **regularizar su IRPF.***



Cuando el importe percibido traiga como causa última el haber tenido un período de ocupación cotizada de más de dos años, a ese importe cabrá aplicarle la reducción por plurianualidad que contempla el [artículo 18.2](#) de la [Ley 35/2006](#) de IRPF.

Y es que como asimismo contempla el Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de Canarias, **la Administración tributaria no permite aplicar la reducción del 30%** referenciado, pues erróneamente **equipara la duración de derecho a la prestación por desempleo (2 años), al período de generación de esa prestación.**

Ahora bien, esta equiparación es incorrecta y en un caso como el dirimido en la [Resolución N° 8822/2023](#), donde la duración de la prestación por desempleo tiene un período de 660 días, la Dirección Provincial del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, **exige un período de cotización previo** (*período necesario para generar el derecho a esa prestación*) de, al menos, cinco años y medio, por lo que **para el TEAC se dan los requisitos para la aplicación de la reducción del 30%** del [artículo 18.2](#) de la LIRPF.



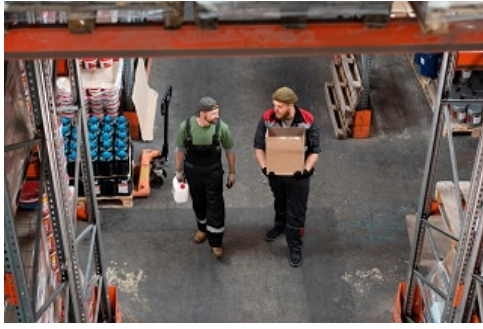
Si se ha de tributar por el pago único recibido, **podrá ser aplicada la reducción del 30%** por rendimientos plurianuales, **siempre que el período de cotización que da derecho a la prestación por desempleo, sea superior a dos años.**

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

¿Cuándo puedo usar la videovigilancia para controlar la actividad de los trabajadores?

Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable - 04/11/2024

En otras ocasiones hemos hablado desde [SuperContable](#) sobre videovigilancia y control del trabajador, ya sea desde la perspectiva del **uso de GPS como medida de control laboral** u **otros sistemas de geolocalización**, la **videovigilancia dentro del hogar familiar y sus límites**, la **necesidad o no de especificar al trabajador la finalidad exacta del sistema de videovigilancia** o la **prohibición de que el control empresarial vulnere derechos fundamentales.**



En relación con la vulneración de estos derechos, y en concreto con la intimidad de los trabajadores, veremos **qué debe ocurrir en la empresa para que la instalación de un sistema de videovigilancia**, sin cumplir con las obligaciones de preaviso a los empleados y sus representantes, quede **justificado y para que las pruebas obtenidas, con las que adoptar medidas disciplinarias severas como lo sería un despido, sean perfectamente válidas.**

Para ello, conocemos la reciente **sentencia nº 4879/2024**, de 23 de septiembre, del TSJ de Cataluña, en la cual se dirime si debe admitirse a trámite una **prueba obtenida a través de una grabación con cámara oculta**, colocada sin haber informado previamente a los trabajadores, a través de la cual se detecta un robo.

La prueba resulta capital en este caso, pues, **dependiendo de su valoración o no**, el despido disciplinario de este empleado infractor podría pasar de ser calificado como **procedente a anularse.**

La **Sala**, entiende que **ante una sospecha lícita**, anterior a la colocación de la cámara, **la prueba debe estimarse** y los resultados de la misma tienen perfecta validez para **justificar el despido.**

Y en caso concreto analizado, en la fábrica donde el trabajador prestaba servicio, se estaba consumiendo más cobre del habitual mientras que la empresa había disminuido su producción, por lo que **la sospecha era razonable y la medida para averiguar qué estaba ocurriendo (la cámara oculta) también.** De igual modo, guardaba la necesaria proporcionalidad y se situaba en un lugar estratégico para averiguar concretamente el objeto de la duda.

Sepa que:

Si el despido se califica como procedente, la empresa no debe asumir ningún coste indemnizatorio, mientras que si se declara nulo deberá readmitir y pagar la totalidad de salarios dejador de percibir por la persona trabajadora desde el cese a la readmisión.

¿Cuándo y cómo se pueden colocar cámaras ocultas?

- Cuando existan **sospechas** fundadas de delito.
- Cuando la colocación de las cámaras sea el **mejor método** para descubrir la infracción.
- Cuando **no existan otros medios alternativos menos invasivos e igualmente efectivos.**
- Colocando los medios de videovigilancia en **lugares idóneos** para detectar el delito.
- **Evitando** colocar estos dispositivos cerca de **vestuarios o lugares de índole personal.**
- En todo caso, tratando de respetar al máximo la **intimidad y el derecho a la propia imagen** de todas las personas trabajadoras.

¿Cuál es la justificación legal?

En primer lugar, el **artículo 20.3** faculta a la empresa para **vigilar la actividad** de sus trabajadores, dentro de los límites como el deber de información a los mismos y sus representantes

En segundo lugar, el art. 89.1 de la Ley Orgánica 3/2018, de protección de datos personales -LOPD- permite a los empleadores **tratar las imágenes obtenidas a través de sistemas de cámaras o videocámaras** para el ejercicio de las funciones de control de los trabajadores.



Aunque se alude a la obligación que tiene la empresa de informar previamente a los empleados del uso de medidas de videovigilancia, el apartado 1 del **artículo 90**, de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social permite a las partes:

... cuantos medios de prueba se encuentren regulados en la Ley para acreditar los hechos controvertidos o necesitados de prueba, incluidos los procedimientos de reproducción de la palabra, de la imagen y del sonido o de archivo y reproducción de datos, que deberán ser aportados por medio de soporte adecuado y poniendo a disposición del órgano jurisdiccional los medios necesarios para su reproducción y posterior constancia en autos

Con la normativa legal en la mano, la instalación de **cualquier sistema de videovigilancia requiere conocimiento del trabajador y sus representantes legales**; no obstante, **ante circunstancias excepcionales - como la producción de hurtos reiterados de material de la empresa- podrán adoptarse medidas de control empresarial si resultan ser necesarias, idóneas y proporcionales**. Así lo certifican distintas salas de tribunales nacionales y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos -TEDH- (asuntos López Ribalda I y II).



SuperContable.com

Se entiende que ante **sospechas realmente fundadas de delitos como los robos continuados**, la instalación de cámaras cuyo único objetivo es averiguar sobre los mismos, siempre que se sigan los cauces correctos explicados anteriormente, **es una medida necesaria y idónea y las pruebas alcanzadas con las grabaciones, justifican la extinción no indemnizada del contrato del trabajador infractor**.

¿Desarrollas más de una actividad consideradas sectores diferenciados? En noviembre puedes solicitar la deducción común del IVA.

#usuarioContenido, #autorContenido - 04/11/2024

Durante el mes de noviembre se abre el plazo para que los sujetos pasivos del IVA puedan solicitar a la Administración tributaria un **régimen de deducción común a los sectores diferenciados de la actividad profesional o empresarial que desarrollen**, con efectos para el año siguiente. En concreto para el año 2025 el plazo de solicitud finaliza el 2 de diciembre de 2024. Aquí puedes ver **otras decisiones tributarias a realizar en Noviembre**.

Actividades diferenciadas

Poniéndonos en situación, **se consideran sectores diferenciados de actividad** a aquellos grupos de actividades que son distintos en cuanto a su objeto y grado de deducción fiscal; en concreto, el **artículo 9.1º.c.a')** de la Ley del IVA se refiere a aquellas actividades que cumplan los siguientes requisitos:

- tengan asignados grupos diferentes en la **Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE)** y
- cuyo derecho a la deducción del IVA soportado difiera en más de 50 puntos porcentuales de una actividad a otra.

La propia Ley del IVA también considera sectores diferenciados a 1) las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia; 2) las operaciones de arrendamiento financiero, y 3) las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

Por tanto, **realizar varias actividades diferentes no conlleva por sí sólo desarrollar sectores diferenciados de actividad si no se cumplen las dos condiciones anteriores** de forma simultánea.

Actividades accesorias:

*No se considera actividad diferenciada la **accesoria de otra principal**. A estos efectos, son actividades accesorias aquellas cuyo volumen de operaciones no exceda del **15%** del de la principal y además contribuya a su realización. El régimen de deducción de la actividad accesoria será el mismo que el de la actividad principal.*

Por ejemplo:

Pensemos en el caso de una empresa de alquiler de viviendas y locales: se da el segundo requisito (0% de deducción frente al 100%, respectivamente) pero no el primero, luego no son sectores diferentes. En el caso de una empresa que realiza las actividades de asesoría y publicidad, se da el primer requisito (CNAE diferentes) pero no el segundo (ambos tienen derecho al 100% de deducción), por lo que tampoco se consideran sectores diferenciados. Si una empresa realizara las cuatro actividades indicadas puede que se considere un único sector o sectores diferenciados dependiendo de la prorrata resultante en la actividad de alquiler. Si alquila más viviendas que locales y el porcentaje de prorrata fuera inferior al 50%, se daría tanto el primer requisito como el segundo luego estaríamos ante dos sectores diferenciados:

1. El alquiler, al que se le puede aplicar la prorrata general o especial.
2. Las actividades de asesoría y publicidad, que no necesitan aplicar prorrata porque la deducción es total.

Si por el contrario, se alquilan más locales que viviendas y por tanto el porcentaje de prorrata de la actividad de alquiler es superior al 50%, no se daría el segundo requisito y las cuatro actividades se consideran un único sector a efectos del IVA, al que habría que aplicar conjuntamente la prorrata especial o general.

*Si desea aprender todas las implicaciones que conlleva la aplicación de la prorrata a las deducciones del IVA, así como las regularizaciones que debemos tener en cuenta, le emplazamos a realizar nuestro **SEMINARIO***



Prorrata del IVA y sus regularizaciones, en donde se tratará desde el caso más simple en el que desarrollando una sólo actividad realizamos operaciones con y sin derecho a deducción que nos obligan a calcular un porcentaje de prorrata hasta el supuesto más complejo en donde nos encontramos varias actividades económicas que suponen sectores diferenciados.

Regla general: Deducción por separado

Cuando un sujeto pasivo realice varias actividades consideradas diferenciadas, **se establece la obligación de que la deducción de cuotas del IVA soportado se haga de forma independiente para cada uno de los sectores** (separando de forma interna los bienes y servicios adquiridos para cada una de las actividades diferenciadas).

Como la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido es única tanto si se desarrolla una o más actividades, tendremos en primer lugar que **aplicar la regla de la prorrata general o especial a cada sector diferenciado y después sumar las cuotas deducibles** de cada actividad para obtener el importe a consignar en el **modelo 303** de declaración del IVA.

Opción: Deducción común

No obstante, a efectos de reducir la carga administrativa que supone tal diferenciación, se puede solicitar a la Administración Tributaria que **autorice la aplicación de un régimen de deducción común al conjunto de sectores diferenciados de la actividad**, esto es, aplicar la regla de la prorrata general a la totalidad de las actividades como si se tratase de un sólo sector de actividad para obtener el IVA soportado deducible.

Esta solicitud no tiene un modelo normalizado pudiendo utilizar para tal fin el siguiente escrito: **Modelo de Solicitud de aplicación de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados**.



Se podrá presentar de forma presencial en las oficinas de la AEAT y de Correos o de forma telemática a través de la **Sede Electrónica de la Agencia Tributaria**, **durante el mes de noviembre** anterior al año en que se quiera que surta efecto (para el año 2025 el plazo finaliza el 2 de diciembre de 2024) o, en los supuestos de inicio de actividad, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en el cual se produzca el comienzo habitual de la actividad.

Dicha autorización, que deberá resolverse en el plazo de un mes, continuará vigente en tanto no sea revocada o se renuncie a ella, si bien, **no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20%** del que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado, por lo que deberemos tener muy en cuenta esta posible diferencia para proceder a regularizar tal situación en caso de producirse con el fin de evitar procedimientos de comprobación o de inspección por parte de Hacienda.

Recuerde que...

No debe olvidarse en la última declaración del IVA correspondiente a cada año **calcular la prorrata de deducción definitiva** en función de las operaciones realizadas en el total del año y **practicar la**

consiguiente regularización de las deducciones provisionales realizadas en las anteriores declaraciones de IVA.

¿Tengo que presentar el modelo 232 de declaración de operaciones vinculadas?

#usuarioContenido, #autorContenido - 31/10/2024

Las empresas que realicen operaciones con personas o entidades vinculadas, se trate de cualquier tipo de negocio, están obligadas a informar sobre las mismas a través del modelo 232 **cuando superen alguno de los siguientes límites**, de acuerdo con la **Orden HFP/816/2017**, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales:

- El importe total de todas las operaciones realizadas con la misma entidad 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 con entidades vinculadas es superior a **100.000 euros** (con independencia del método de valoración utilizado o del importe individual de cada operación o con cada entidad vinculada).
- 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).

No obstante, quedan excluidas 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.

Si alcanza estos parámetros, debe presentar el modelo 232 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 (para la declaración del ejercicio 2023, el plazo finaliza el 2 de diciembre de 2024) o, de no coincidir con el año natural, en el mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del período impositivo al que se refiera la declaración.



Si nos fijamos en el último límite indicado, al no ser un valor absoluto sino relativo a la cifra de negocios de la entidad, cualquier empresa con una cifra de negocios igual a cero, como puede ser el caso de una entidad que acaba de constituirse pero que aún no ha iniciado su actividad económica o de todas aquellas que se encuentran inactivas, tendrá que declarar todas las operaciones vinculadas realizadas, aunque su valoración esté muy por debajo de los otros dos límites expuestos.

Precisamente respecto de estos límites y su diferente cuantificación, la aplicación efectiva de los mismos se visualizará más claro con un ejemplo:

Ejemplo:

Una entidad, cuyo importe neto de cifra de negocios en el período impositivo es de 4 millones de euros, realiza operaciones vinculadas (no específicas) con otra entidad por valor de 310.000 euros (65.000 euros de intereses por un préstamo recibido y 245.000 euros por ventas de operaciones comerciales); ha transmitido una nave industrial a un socio por 150.000 euros y un terreno a otro socio por 90.000 euros, y al administrador le ha arrendado una vivienda por 60.000 euros anuales y le ha abonado un sueldo de 80.000 euros anuales por sus funciones directivas.

Solución:

Sus obligaciones de declaración serían las siguientes:

- Respecto de las operaciones realizadas con la entidad vinculada, al superar el límite de 250.000 euros, tendría obligación de declarar la totalidad de las operaciones, tanto el préstamo como las ventas (también tendría la obligación de documentarlas).
- Al superar los 100.000 euros en operaciones específicas del mismo tipo debe declarar ambas transmisiones de inmuebles.
- Por el contrario, no tiene que declarar las operaciones con el administrador al no llegar al mínimo de 250.000 euros (en cambio, sí tendrían que declararse ambas operaciones si la cifra de negocios de la entidad fuera igual o inferior a 120.000 euros, mientras que si la cifra de negocios fuera superior pero igual o inferior a 160.000 euros sólo debería declarar el sueldo del administrador por esas funciones directivas).

En este sentido, a la hora de aplicar dichos límites debemos tener presente que **las operaciones con entidades vinculadas se valoran por su valor de mercado**, es decir, la contraprestación que se habría acordado por partes independientes, de acuerdo con el **artículo 18 de la LIS**.



Además, también debemos presentar este modelo 232 si hemos aplicado la reducción de las rentas procedentes de **determinados activos intangibles** a la que se refiere el **artículo 23 de la LIS** o si hemos realizado operaciones o tenemos valores en países o territorios calificados como paraísos fiscales (independientemente de su importe).



*Si desea aprender todas las implicaciones que conlleva la realización de operaciones con personas o entidades vinculadas le emplazamos a realizar nuestro **SEMINARIO Valoración y Declaración de las Operaciones Vinculadas**, en donde se indica cómo justificar su importe y cómo cumplir con todas las obligaciones de documentación, declaración e información, incluido*

cómo cumplimentar correctamente el modelo 232 paso a paso, entre otros muchos aspectos a tener en cuenta.

¿Tiene trabajadores temporales de forma irregular? Sepa que puede recibir una "carta" de la Inspección de Trabajo.

#usuarioContenido, #autorContenido - 31/10/2024

En abril de 2018 comenzaron una serie de medidas denominadas "**planes de choque**" con los que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social pretendía "**luchar**" contra la utilización abusiva de contratos temporales para enmascarar situaciones que el **Estatuto de los Trabajadores** delimita que deben cubrirse mediante contrato fijo o indefinido.

A ello debe añadirse que la Reforma Laboral de 2021 **suprimió el contrato de obra o servicio** y endureció los supuestos en los que se puede realizar un **contrato eventual por circunstancias de la producción** o por sustitución de persona trabajadora.

El objetivo que persigue este cambio normativo es eliminar la temporalidad en las contrataciones y es por eso que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social ha puesto en marcha, a finales de Octubre de 2024, el "**II Plan de Choque contra el fraude en la contratación temporal**".

Como primera medida de este Plan, se han enviado 39.116 comunicaciones que afectan a 86.903 contratos de personas trabajadoras, temporales y **fijos discontinuos**, que, a juicio de la ITSS, pudieran ser irregulares.

En dichas cartas se informa que, **si no se regularizan estas contrataciones** en el plazo establecido, **se iniciarán actuaciones inspectoras**.

Por tanto,...

Sepa que si cuenta en su empresa con trabajadores temporales en situación irregular puede tener noticias de la ITSS para que transforme en indefinidos dichos contratos, so pena de ser sancionado.

Los planes de choque de la Inspección de Trabajo, que están teniendo una efectividad muy elevada en cuanto a la transformación en indefinidos de trabajadores temporales; y es por ello que se vienen reiterando periódicamente desde 2018.



*Por todo esto, si tiene empleados con contrato temporal o de duración determinada en puestos que cubren necesidades permanentes en la empresa, **es muy posible que la Inspección de Trabajo tenga una "carta" para usted.***

Es importante saber que la transformación de contratos temporales a indefinidos pone de manifiesto una infracción muy común por utilización indebida de contrato y que puede darse en los siguientes supuestos:

- Cuando fuese requisito en el contrato que se formalizara por escrito y la empresa hubiera incumplido.
- Por incumplimiento del deber de dar de alta al trabajador.
- Por celebración en fraude de ley como es el caso de **utilizar fraudulentamente un tipo del contrato, cuando las características del puesto, exigen que se utilice otro**. Como el caso descrito de utilizar contratos temporales en lugar de indefinidos.
- Cuando un trabajador tenga un contrato temporal y continúe trabajando para la empresa una vez haya terminado la vigencia del contrato.



La base de estas campañas es la utilización de tecnologías como el cruce masivo de datos que permiten a la Inspección poder detectar a empresas presuntamente incumplidoras.

¿Qué puedo hacer si recibo la “carta de la Inspección de Trabajo”?

La **carta** que remita la Inspección de trabajo en 2024 puede tener un formato similar al que aparece en la imagen.

En primer lugar, como empresa debe intentar demostrar que los contratos temporales están justificados, que se han celebrado para realizar funciones que tengan un carácter esporádico o coyuntural y que, en definitiva, el uso del contrato es conforme a la ley y se adapta a las necesidades del puesto y la empresa.



Tenga en cuenta que, en ocasiones, el Inspector o Inspectora puede, en vez de iniciar directamente un procedimiento sancionador, advertir y requerir a la empresa sobre las irregularidades o deficiencias apreciadas, dándole la oportunidad de que las subsane.

En estos casos se le concederá un plazo para normalizar la situación y, si regularizase los contratos de los trabajadores y los transformase en indefinidos, podría evitar la sanción. En caso de que recibamos este apercibimiento, quedará una constancia escrita que condicionará futuras actuaciones.

Así, la advertencia no incluye una propuesta de sanción inmediata, pero sí constituye un antecedente para futuros procedimientos sancionadores. Es decir, si recibimos “la carta” pero conseguimos que, a pesar de existir irregularidades, no se nos imponga sanción, es muy posible que no tengamos la misma fortuna en una posible actuación futura.

Sin embargo...

En los casos en los que se destape una situación fraudulenta que, a criterio de la ITSS, lleve aparejada sanción, estaremos ante una infracción de las denominadas por la **Ley de Infracciones y Sanciones del Orden Social (LISOS)** como muy graves, con multas que oscilarán entre **7.501 a 225.018 euros**.



Por tanto, si tiene un/a empleado/a temporal de forma irregular o no justificada, sepa que la ITSS está controlando su situación y que puede **"enviarle una carta"** como la que aquí hemos comentado.

LIBROS GRATUITOS



PATROCINADOR



NOVEDADES 2024

Contables
Fiscales
Laborales
Cuentas anuales
Bases de datos

INFORMACIÓN

Quiénes somos
Política protección de datos
Contacto
Email
Foro SuperContable

ASOCIADOS



Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.