



¿Conoces la nueva cuota de autónomos?

Descubre las claves en nuestra masterclass gratuita.

Ir a la formación

Boletín semanal

Boletín nº04 24/01/2023

NOTICIAS

Los asesores aconsejan el régimen de empresa familiar como respuesta al nuevo impuesto sobre las grandes fortunas.

Los fiscalistas aconsejan a los afectados por el nuevo tributo acogerse a las ventajas de este marco fiscal. La sociedad creada no puede ser...

Los expertos piden que el perdón de deudas con Hacienda y Seguridad Social supere los 10.000 euros.

Esta exoneración permitiría afrontar con un cierto grado de solvencia la reestructuración de pymes para emprender un proyecto de segunda oportunidad...

Desconcierto en el personal de la AEAT por "el cambio de criterio" en la deducción por maternidad, según CSIF.

europapress.es 20/01/2023

Estos son los casos en los que tienes que declarar a Hacienda el dinero en efectivo que llevas encima.

eleconomista.es 18/01/2023

Trabajo castiga a las empresas por los pagos 'indebidos' de los ERTes.

eleconomista.es 23/01/2023

El Banco de España ve riesgo en las pensiones por el envejecimiento y el mayor gasto.

cincodias.elpais.com 18/01/2023

El nuevo valor fiscal de las viviendas minimiza los pagos en negro en las compras de casas.

cincodias.elpais.com 19/01/2023

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

Las actividades extraescolares de los hijos no dan derecho a la conciliación laboral

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de Diciembre de 2022. En estos casos, los trabajadores deben acreditar que la adaptación es necesaria para la efectiva conciliación y estas deben ser "ser razonables y proporcionadas" en relación con las necesidades de la persona trabajadora y las necesidades organizativas o productivas de la empresa.

NOVEDADES LEGISLATIVAS

JEFATURA DEL ESTADO - Medidas urgentes (BOE nº 18 de 21/01/2023)

Corrección de errores del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales...

El TEAC prevé que en 2024 ya se resolverán reclamaciones en plazo.

eleconomista.es 18/01/2023

COMENTARIOS

"Efectos ocultos" de la bajada del tipo de gravamen al 23% en el Impuesto sobre Sociedades.

Comentario donde queremos mostrar algunos beneficios o problemáticas ocultas de la "medida estrella" de reducir el tipo de gravamen del 25% al 23%...

ARTÍCULOS

Plazo límite para realizar el cierre contable del ejercicio 2022.

El cierre definitivo del ejercicio debería acometerse lo antes posible pero puede realizarse de forma escalonada teniendo en cuenta unas fechas clave.

CONSULTAS FRECUENTES

CONSULTAS TRIBUTARIAS

IVA de reparación y entregas a cliente no comunitario por servicios prestados en garantía a sus clientes de España.

Consulta DGT V2417-22. Mercantil española dedicada a la reparación de maquinaria industrial. Uno de sus clientes es una empresa no comunitaria que...

AGENDA

Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

¿Puedo incluir a mis trabajadores en un grupo de whatsapp para tratar temas de trabajo?

Cómo se compagina el derecho a la desconexión digital con las facilidades de comunicación que proporcionan aplicaciones como whatsapp o telegram; y que están siendo utilizadas por las empresas para comunicarse con sus empleados y proporcionarles instrucciones.

FORMULARIOS

Contestación de la empresa denegando la solicitud de adaptación de la jornada de trabajo por conciliación de la vida familiar

Modelo de contestación de la empresa denegando la solicitud de adaptación de la duración y distribución de la jornada de trabajo por conciliación de la vida familiar y laboral

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	Formación
Contratos	Herramientas de Cálculo...
Jurisprudencia	Formularios
Legislación	Casos Prácticos

PRUÉBALO 1 MES GRATIS

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

MÁS INFORMACIÓN

IVA de reparación y entregas a cliente no comunitario por servicios prestados en garantía a sus clientes de España.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es sociedad mercantil española que se dedica a la reparación de maquinaria industrial. Uno de sus clientes es una empresa no comunitaria que la contrata para prestar servicios de reparación y entrega de piezas en periodo de garantía en relación con los clientes de esta última con domicilio en el territorio de aplicación del Impuesto.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de reparación y entregas de piezas en periodo de garantía que realiza la consultante para su cliente no comunitario.

CONTESTACION-COMPLETA:

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que *“son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

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

de profesiones liberales y artísticas.”.

*En consecuencia, tanto **la entidad consultante como su cliente no comunitario, tienen la condición de empresarios o profesionales 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, realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.*

2.- Por lo que se refiere a las reparaciones en garantía, la doctrina de este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 9 de julio de 2019, número V1746-19, que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartado Uno, de la Ley 37/1992:

"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".

En este sentido la contestación vinculante de 6 de agosto de 2009, V1841-09, concluyó, en relación con dichas reparaciones, lo siguiente:

"En consecuencia, y respecto a las diferentes operaciones o flujos económicos que se pueden dar en la reparación de un bien durante su periodo de garantía legal, han de distinguirse las siguientes hipótesis:

a) El servicio de reparación propiamente dicho. En relación con este servicio caben a su vez dos posibilidades:

- El servicio se presta por quien vendió el bien reparado; en tal caso, la prestación de dicho servicio no constituye la realización de ninguna operación sujeta al impuesto, antes bien, constituye un cumplimiento del compromiso de reparación que asumió el empresario o profesional que vendió el producto.

- El servicio se presta por un tercero que cobra una cantidad por sus servicios; en tal caso, se produce una prestación de servicios cuya contraprestación ha de hacer efectiva el empresario o profesional que comercializó el bien reparado, es decir, el garante del mismo, debiendo aparecer éste como destinatario de la operación.

b) En todo caso, posteriormente a cualquiera de los dos supuestos indicados, debe tener lugar el lógico resarcimiento de los gastos incurridos por el empresario o profesional que comercializó el producto, resarcimiento que conducirá a que distribuidor o fabricante abone tales gastos a dicho comercializador.

Tal resarcimiento supone la indemnización de los referidos gastos, sin que este pago deba considerarse contraprestación de servicio alguno de reparación prestado a dicho distribuidor o fabricante.

Sin embargo, en relación con las reparaciones prestadas en cumplimiento de garantías convencionales o comerciales, no puede concluirse a priori quién será el garante, ya que dicha condición recaerá en quien se determine contractualmente.

No obstante, por analogía con lo señalado respecto a la garantía legal, sólo tendrían carácter indemnizatorio y, por tanto, no estarían sujetas al Impuesto, las cantidades pactadas como tales y pagadas por quienes se encontraran en posiciones superiores en la cadena de distribución y que tengan por objeto resarcir los gastos en los que incurriera quien haya actuado como garante.

No tendrán tal carácter indemnizatorio las sumas pagadas a cualquier empresario o profesional que se encuentre en una posición inferior en la cadena de distribución de la ocupada por el prestador de la garantía y que actúe en estas operaciones de reparación en nombre propio.”

El objeto de la consulta es determinar la tributación del servicio de reparación que va a prestarse por la consultante a la empresa no comunitaria que ha comercializado la maquinaria industrial y que es la que resulta garante de los posibles defectos que la misma pueda tener durante el periodo de garantía, no siendo objeto de análisis, la prestación de dicho servicio de reparación en garantía por la empresa no comunitaria frente a sus clientes, los adquirentes de dicha maquinaria.

3.- Las entregas de bienes son objeto de definición por el artículo 8 de la Ley 37/1992 que establece que se considerará *“entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”*

El apartado dos, número 1º, del mismo precepto especifica que también tendrán la consideración de entregas de bienes *“las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible.”*

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define el hecho imponible prestación de servicios como *“toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”*

En relación con los servicios de reparaciones que incluyen recambio de piezas, como parece ser el supuesto objeto de consulta, el concepto de ejecución de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido analizado por el

tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk Boekhuis, Asunto 139/84, en la que se define la ejecución de obra como la obtención por parte de un empresario de un bien nuevo a partir de los materiales que el cliente le ha confiado.

Por su parte, el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre (BOE de 30 de diciembre) modificó el artículo 8, apartado dos, número 1º de la Ley 37/1992, suprimiendo la referencia a las ejecuciones de obra mobiliarias que se consideraban entregas de bienes.

No obstante, y de acuerdo con una interpretación lógica y sistemática de dicha Ley, puede aceptarse la existencia de determinados supuestos de ejecución de obra mobiliaria que sí pueden considerarse entregas de bienes. Cuando la consultante aporta todos los materiales o los aportados por el cliente son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, se producirá una entrega de bienes. En el caso contrario, si es el cliente quien aporta todos los materiales o los aportados por la consultante son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, entonces se tratará de una prestación de servicios.

De la descripción de hechos establecida en el escrito de consulta parece deducirse que las ejecuciones de obra que va a realizar la sociedad consultante pueden tener la consideración de prestaciones de servicios, o, en su caso, de entregas de bienes en las condiciones señaladas, por lo que se analizarán ambos escenarios.

Este es el criterio reiterado de este Centro directivo en supuestos similares, por todas, la contestación vinculante de 23 de noviembre de 2021, número V2966-21.

4.- El artículo 68 de la Ley 37/1992, en relación con las reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes, dispone que:

“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1.º A) Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, distintas de las señaladas en los apartados tres y cuatro siguientes, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

(...).”

En caso que las operaciones de reparación llevadas a cabo por la consultante tuvieran la consideración de entregas de bienes, las mismas estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que, de la escasa información suministrada, parece deducirse que la puesta a disposición de los bienes reparados tendría lugar en el territorio de aplicación del Impuesto sin que dichos bienes se expidan desde el mismo con destino a otros Estados Miembros o países o territorios terceros.

En este caso, la consultante, vendría obligada a repercutir las cuotas del Impuesto a su destinatario al tipo general del 21 por ciento.

5.- Por otra parte, las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios son objeto de regulación, por su parte, en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, señalando el primero de ellos que:

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

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

(...).”

En consecuencia, en caso que las operaciones de reparación efectuadas por la consultante tuvieran la consideración de prestaciones de servicios, las mismas no estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido toda vez que su destinatario, empresario o profesional, actuando como tal, parece no tener en el territorio de aplicación del Impuesto ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente o, en su defecto, un domicilio o residencia habitual que sea destinatario de dichos servicios.

6.- Sin perjuicio de lo anterior, cabría analizar si la regla de lugar de realización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cambiaría en caso que, partiendo de la consideración de las labores de reparación como prestaciones de servicios, la maquinaria industrial objeto de consulta se hallase anclada al suelo en las correspondientes instalaciones de los adquirentes de la misma, instalaciones que están situadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido, el artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 prevé que:

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

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.*
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.*
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.*
- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.*
- e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.*
- f) Los de alquiler de cajas de seguridad.*
- g) La utilización de vías de peaje.*

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.”.

El artículo 70.Uno.1º de la Ley del Impuesto supone la trasposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha norma establece que:

“El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.”.

En cuanto al concepto de bien inmueble contenido en los precitados artículos 47 de la Directiva 2006/112/CE y 70 de la Ley del impuesto, éste es objeto de precisión en el Reglamento de ejecución nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificado a su vez por el Reglamento de ejecución nº 1042/2013, de 7 de octubre del 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Señala el artículo 13 ter del Reglamento de ejecución nº 282/2011 que:

“A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por “bienes inmuebles” se entenderá:

a) un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión;

b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

c) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores;

d) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.”.

Adicionalmente, establece el artículo 31 bis del Reglamento de ejecución que:

“1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

(...)

m) la instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles;

n) el mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles;

(...)

3. El apartado 1 no abarcará:

(...)

f) la instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles;

(...).”

Adicionalmente, debe aquí recordarse que la regulación de los servicios relacionados con bienes inmuebles contenida en la Directiva del impuesto y su Reglamento de ejecución ha sido objeto de un detallado análisis en el documento “Notas Explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA que han entrado en vigor en 2017” publicado por la Comisión Europea en el mes de octubre del 2015.

En concreto, respecto de los elementos equipos o máquinas instaladas de forma permanente en un edificio o una construcción que no puedan trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción, señalan las Notas Explicativas que:

“99. El uso de los términos «instalados de manera permanente» no debe considerarse necesariamente una condición para la aplicación del artículo 13 ter, letra d), sino un medio para comprender en qué circunstancias un elemento instalado en un edificio o en una construcción podría provocar la destrucción o alteración de este edificio o construcción al ser retirado de él. En efecto, el factor determinante en la aplicación del artículo 13 ter, letra d), es si la retirada del elemento instalado de forma duradera en el edificio o construcción causaría un perjuicio cierto a este edificio o construcción. Por lo tanto, el concepto de «instalación permanente» se refiere a aquellos elementos que se instalan para servir a un fin específico en un edificio o construcción y que se prevé que perduren en él o permanezcan inalterados.

100. El término «permanentemente» podría interpretarse de modo subjetivo, es decir, como la intención de la persona de instalar el elemento de forma permanente, o de una manera objetiva, es decir, en función del tiempo durante el que permanece instalado el elemento. La intención es un concepto útil para determinar inicialmente si la instalación está diseñada para «incorporar» el elemento al edificio o construcción, si no para siempre, al menos durante su vida económica normal. Esta incorporación es la que haría imposible retirar el elemento sin destruir o modificar dicho edificio o construcción durante el proceso.

101. Con respecto a los elementos instalados en edificios o construcciones utilizados para el ejercicio de una actividad económica, es preferible utilizar un criterio objetivo para determinar qué tipos de elementos es probable que se instalen de manera permanente. La vida útil de los equipos o máquinas industriales es más breve que la de los edificios o construcciones en los que se utilizan. En este contexto, «permanente» significa que los elementos se utilizan durante un período determinado en el curso de la actividad económica para la que han sido adquiridos.

(...)

108. *Cualquier elemento que esté fijado a un edificio o construcción y posteriormente sea retirado de ella constituiría técnicamente una alteración. Sin embargo, un cambio o daño menor no es suficiente para aplicar el artículo 13 ter, letra d). Para que se aplique dicho artículo, el edificio o construcción debería experimentar una alteración significativa.*

(...).”

De acuerdo con todo lo anterior, en la medida en que las máquinas industriales sobre las que la consultante vaya a efectuar las operaciones de reparación, vayan ancladas al suelo, parece que concurrirían los requisitos para que las mismas fueran consideradas como servicios directamente relacionados con un bien inmueble situado en el territorio de aplicación del impuesto y, en conclusión, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

7.- Por su parte, el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, establece que los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad.

El desarrollo de las obligaciones de facturación se efectúa en el Reglamento de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que en su artículo 2 dispone lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero

exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).

Esta obligación de expedir factura y copia se exigirá también en los casos, como el referido en el escrito de consulta, donde la operación se puede entender realizada fuera de la Comunidad y no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tal como establece el apartado 3 del citado artículo 2 del Reglamento de facturación:

“3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores, se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

(...)

b) Para las operaciones distintas de las señaladas en la letra a) anterior cuando:

(...)

b') El proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, en los siguientes supuestos:

(...)

b") Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Comunidad.”.

*En consecuencia, la consultante **deberá expedir factura para documentar los servicios de reparación prestados**, con sujeción a lo establecido en el Reglamento de Facturación en todo caso, sin perjuicio de que cuando dicho servicio no quede sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, en su caso, no deberá realizar la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en la misma.*

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

Aplicación Régimen Especial de Agencias de Viajes a persona física que actúa como guía turístico, reserva hoteles, restaurantes y otros eventos.

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una persona física establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que presta servicios de guía turístico a clientes procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, principalmente de República Checa y Eslovaquia. Además del servicio de guía turístico, también presta los servicios de reserva de hoteles, restaurantes, transporte y entradas a diferentes eventos de ocio y culturales.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si será de aplicación el régimen especial de Agencias de Viajes previsto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a la citada 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.”*.

Por su parte, el número 15º del apartado dos del artículo 11 de la citada Ley declara que en las operaciones de mediación, agencia o comisión en que el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que dicho agente o comisionista ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

2.- Según se deduce del escrito de consulta, la consultante presta en nombre propio servicios de transporte y alojamiento conjuntamente con otros servicios complementarios de los mismos como son los servicios de guía y de reserva de restaurantes y tiques para la entrada a diferentes eventos culturales y de ocio. Si los referidos servicios son prestados en nombre propio por la consultante empleando para ello medios ajenos, como así parece deducirse del escrito de consulta, deberá tenerse en cuenta lo establecido en el capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, artículos 141 a 147, que regulan el régimen especial “de las agencias de viajes”. En concreto, el artículo 141 dispone que el régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

“1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.”.

En consecuencia, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones de servicios que constituyan un servicio de viajes compuesto necesariamente por un único servicio principal de alojamiento o de transporte, o por un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.

Los servicios a los que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes deberán prestarse al cliente en nombre propio, utilizando para ello bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, tal y como parece suceder en el caso de los servicios objeto de consulta.

*Por lo tanto, si la consultante va a **prestar servicios de transporte y hospedaje conjuntamente con los demás servicios accesorios, en nombre propio y utilizando medios ajenos, resultaría de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que formalmente tenga la consideración de agencia de viaje o no, tal y como ha puesto de manifiesto reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la sentencia de 22 de octubre de 1998, asuntos C-308/96 y C-94/97. Este régimen especial se aplicará solo a los servicios prestados utilizando medios ajenos.***

*En cuanto al **tipo aplicable a los servicios prestados en el régimen especial de las agencias de viajes es destacable que resultará de aplicación el tipo general del 21 por ciento previsto en el artículo 90 de la Ley 37/1992. Dicho tipo se aplicará sobre la base imponible de la operación en régimen especial, es decir, sobre el margen bruto de la consultante, organizadora del viaje.***

3.- No obstante lo anterior, **los servicios** que la consultante pudiera utilizar para conformar los viajes que vende a sus clientes y que no adquiere de otros empresarios o profesionales sino que **preste con sus propios medios no quedarán sujetos al citado régimen especial** sino a las normas generales establecidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, **están sujetos y no exentos, tributando al tipo general del 21 por ciento**, de acuerdo con las normas del régimen general del Impuesto, **los servicios de guía** que realiza la consultante con medios propios.

4.- Por otra parte, debe destacarse que el artículo 147 de la Ley 37/1992 prevé la posibilidad de optar por la aplicación del régimen general del Impuesto en determinados supuestos, en los siguientes términos:

“Por excepción a lo previsto en el artículo 141 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley.”.

En este sentido, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), recoge los requisitos de la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto.

“La opción por la aplicación del régimen general del impuesto a que se refiere el artículo 147 de la Ley del Impuesto, se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.”.

Sobre esta opción cabe remitirse, entre otras, al contenido de la contestación vinculante de fecha 26 de septiembre de 2019, número V2643-19, de la que se extracta lo siguiente:

“1º. Que ostente la condición de empresario o profesional. En este sentido, habrá de estarse a lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley 37/1992, que establece, con carácter general, que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, debiendo considerarse que tienen esta naturaleza aquellas actividades 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.

2º. Que tenga derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en el Título VIII de la Ley 37/1992.

(...).”

En este sentido, cuando el destinatario del servicio de viajes sea un empresario o profesional en los términos señalados, actuando como tal, que tenga derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado en la adquisición de bienes o servicios que afecten al ejercicio de su actividad empresarial o profesional, deberá entenderse que el destinatario de las operaciones disfruta del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en los términos establecidos en el artículo 147 de la Ley del Impuesto y, por tanto, será posible que la agencia de viajes opte por la aplicación del régimen general del Impuesto.

5.- Sin perjuicio de lo anterior, cabe destacar que en caso de que la consultante se limitara a reservar, y en su caso, anticipara el pago, de los servicios de transporte y alojamiento en nombre y por cuenta de sus clientes, actuando, por tanto, como una mera *intermediaria* en su contratación, no resultaría de aplicación a las operaciones objeto de consulta el régimen especial de las agencias de viajes.

6.- 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.

"Efectos ocultos" de la bajada del tipo de gravamen al 23% en el Impuesto sobre Sociedades.



Nuestros habituales lectores están sobradamente informados de los principales cambios que ha supuesto la publicación de la Ley 31/2022 de Presupuestos Generales del Estado para 2023, en distintos ámbitos, como por ejemplo en lo concerniente al Impuesto sobre Sociedades **-IS-**, con comentarios tales como el publicado en el primer Boletín de Noticias del ejercicio 2023: "[Novedades en el Impuesto sobre Sociedades para 2023. Baja el tipo al 23% y otras](#)".

Pues bien, en este comentario, queremos mostrar algunos **beneficios o problemáticas ocultas** de la "*medida estrella*" que afecta a este tributo: **la reducción del tipo de gravamen, del 25% al 23%, para entidades cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios -INCEN- del período impositivo inmediato anterior sea inferior a un millón de euros.**

Entre otros:

Causa de Disolución de la Sociedad.

También en Boletines pasados nuestros lectores han podido conocer la última reforma realizada en este sentido: "**Novedades para la disolución obligatoria de Sociedades con Pérdidas en 2022**".



Buscando llegar a las "implicaciones ocultas que puede tener este motivo para dar fin a la vida de la empresa" partamos del **cierre contable de este ejercicio 2022**. Muchas empresas que han venido dando pérdidas en años pasados (e incluso han podido cerrar con pérdidas el ejercicio 2022) tienen en sus contabilidades activados créditos frente a la Administración tributaria en la subcuenta (4745) **Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio**.

El registro contable realizado a 31.12 del año en que se produjeron las pérdidas debió ser: *(pérdidas x tipo de gravamen esperado)*

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(4745) Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores	XXX	
a (6301) Impuesto diferido		XXX

Pues bien, si su empresa durante el ejercicio 2022 ha tenido un **INCN** inferior a un millón de euros y tenía créditos por pérdidas activados de ejercicios pasados **¿qué incidencia tiene la bajada de tipos (del 25% al 23%) durante el ejercicio 2023?:**

Recuerde que:

De acuerdo con la **NRV 15ª PGCPyme**, los **activos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión,**

1. La actualización del valor de los créditos (subcuenta (4745)) realizados en ejercicios pasados a otros tipos (lo habitual es que estén registrados al tipo del 25%). Claramente, si compensamos pérdidas en el ejercicio 2023 o siguientes, lo haremos a un tipo de gravamen del 23%, luego lógicamente el activo que actualmente pudieramos tener registrado en nuestra contabilidad no responde a la imagen fiel de la empresa.
- según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.*

EJEMPLO

Supercontable, SL, nunca ha facturado 1.000.000 de euros ni tiene previsión de hacerlo en el medio plazo. Su INCN en el ejercicio 2022 ha sido de 500.000 euros. Tiene **activados (al 25%)** en su contabilidad créditos por pérdidas de ejercicios anteriores por valor de:

- (4745.2019) Créditos por pérdidas a compensar de 2019 = **7.500 euros** por BINs de 30.000 euros.
- (4745.2020) Créditos por pérdidas a compensar de 2020 = **1.000 euros** por BINs de 4.000 euros.

De acuerdo a lo relacionado, habremos de "actualizar" el valor de los créditos que serán compensados en el ejercicio 2023 y siguientes de la forma:

- Actualización crédito de 2019 = $(30.000 \times (25\% - 23\%)) = 600 \text{ Euros}$.
- Actualización crédito de 2020 = $(4.000 \times (25\% - 23\%)) = 80 \text{ Euros}$.

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(6301) Impuesto diferido	680	
a (4745) Créditos por pérdidas a compensar de 2019		600
a (4745) Créditos por pérdidas a compensar de 2020		80

Tras el registro realizado, los saldos contables de nuestros activos quedarán:

- (4745.2019) Créditos por pérdidas a compensar de 2019 = **6.900 euros** por BINs de 30.000 euros.
- (4745.2020) Créditos por pérdidas a compensar de 2020 = **920 euros** por BINs de 4.000 euros.

2. Aun cuando el nuevo tipo del 23% se aplica para el ejercicio 2023, si **hemos obtenido bases imponibles negativas en el ejercicio 2022**, por las mismas razones esgrimidas en el punto anterior, los créditos correspondientes a este ejercicio (2022) serán registrados al 23%.
3. El evidente **ahorro fiscal de 2 puntos porcentuales** si hemos obtenido resultados positivos (esta incidencia es evidente y no entraría en las *"implicaciones ocultas"* señaladas).



Concluyendo, de la primera *"incidencia oculta"* señalada, obtenemos un **mayor gasto contable** (680 euros en el supuesto planteado) **que** consecuentemente **derivará en una disminución del Patrimonio Neto**. Como ya apuntamos en el comentario **Novedades para la disolución obligatoria de Sociedades con Pérdidas en 2022**, cualquier disminución de esta masa patrimonial se deberá **revisar en detalle para comprobar que no nos encontremos en causa de disolución** de la entidad; luego **verifique que la realización de estos ajustes de los activos de la empresa no tienen una incidencia negativa** en su contabilidad ... y **jactúe en consecuencia!**



Diferimiento de Ingresos al ejercicio siguiente.

La rebaja del tipo impositivo en el IS para las empresas con un **INCN menor de un millón de euros** puede suponer un importante ahorro en la tributación de las mismas. En este sentido, aquellas que estén cerca de este límite, podrían **plantearse "diferir"** ingresos al siguiente ejercicio para no superar dicho límite.

Evidentemente, si una empresa tiene la posibilidad, dentro de su actividad económica, de trasladar al ejercicio siguiente una entrega de bien o prestación de servicio determinado de acuerdo con sus clientes, resultará una acción legítima y se conseguirá el *"ahorro fiscal"* pretendido.

Ahora bien, si el devengo de la operación se ha producido en 2022, este *"diferimiento"*, en principio, podría plantearse de dos maneras que debemos comentar:

- a. Aprovechar lo dispuesto en el **artículo 11** del Reglamento (**Real Decreto 1619/2012**) de obligaciones de facturación facturación, pasando a **facturar al mes siguiente** (enero 2023 por ejemplo) de la efectiva entrega de bienes o servicios correspondiente, intentando así posponer su tributación al ejercicio siguiente.
- b. No contabilizar un ingreso en el ejercicio de devengo con intención de registrarlo en el siguiente **alegando "olvido" o "error"**.

En relación al **PUNTO a)**, el **artículo 11.1** de la **LIS** (imputación de ingresos y gastos) nos remite a la normativa contable, la cual, se circunscribe al **principio del devengo** que determina que:

*(...) Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose 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 o de su cobro (...)*

En estos términos se manifiesta también la consulta vinculante **V3778-16** de la Dirección General de Tributos - **DGT**-.

Por tanto, aunque hayamos facturado en el mes siguiente (enero 2023), a efectos fiscales, dado que la entrega del bien o prestación de servicio se realizó en el ejercicio anterior, se considerará esta última como fecha para imputar dicho ingreso. La **fecha de devengo, por tanto, prevalece sobre la fecha de factura**. De esta forma, cualquier actuación inspectora determinaría la incorrecta imputación, con las implicaciones fiscales correspondientes.

En relación al **PUNTO b)**, de cuya casuística ya realizamos un extenso tratamiento en nuestro comentario denominado **¿En qué casos no puedo deducir/imputar fiscalmente un gasto/ingreso de ejercicios anteriores?**, realizar la contabilización en el ejercicio siguiente, donde el **tipo impositivo será menor** que el del ejercicio en el se debería haber registrado, **producirá una menor tributación**

Recuerde que:

Para ver si un ingreso provoca una menor tributación, hemos de comparar la suma de las cuotas de ambos

conjunta, que llevará acarreado la no permisividad a **efectos fiscales** de este diferimiento, retrotrayendo dicha imputación al ejercicio anterior, por lo que esta actuación tampoco servirá a su "*propósito*".

ejercicios, considerando dicho ingreso en uno y otro ejercicio.

Ejemplo. Menor tributación por cambio de Tipo Impositivo

Durante el ejercicio 2022, la mercantil JPSA no contabilizó por "error" la factura de un ingreso por un importe de 10.000 euros. En dicho ejercicio tuvo un importe neto de cifra de negocios (INCN) de 995.000 euros, habiendo tributado en el IS a un tipo impositivo del 25%.

En el ejercicio 2023 decide contabilizar dicha factura que correspondía al ejercicio anterior y dado que en 2022 tuvo un INCN < 1 MM. de euros, tributará en este ejercicio al 23%.

El resultado contable en 2022 fue de 70.000 euros y en de 2023 (sin contar el ingreso de 10.000 euros) fue de 80.000 euros.

Se pide las **consecuencias fiscales del caso**.

Solución

En esta situación, para determinar si se ha producido una menor tributación y, por tanto, determinar su aplicación fiscal, hemos de sumar y comparar las cuotas correspondientes de 2022 y 2023 en los casos de correcta e incorrecta contabilización. Así, tendríamos:

Caso 1. Factura contabilizada en 2022 (año de devengo):

Concepto	2022 (Tipo 25%)	2023 (Tipo 23%)
Resultado Contable	70.000	80.000
Ingreso correspondiente a 2022	10.000	---
BI del ejercicio	80.000	80.000
Cuota	20.000	18.400
Suma Cuotas de 2022 y 2023:		38.400 €

Caso 2. Factura contabilizada en 2023:

Concepto	2022 (Tipo 25%)	2023 (Tipo 23%)
Resultado Contable	70.000	80.000
Ingreso correspondiente a 2022	---	10.000
BI del ejercicio	70.000	90.000
Cuota	17.500	20.700
Suma Cuotas de 2022 y 2023:		38.200 €

Puesto que **la suma de cuotas si se contabiliza en 2023 es menor que la que correspondería** si se hubiese hecho **en 2022** (año en que correspondería su contabilización), el ingreso objeto de "error" **no se podrá imputar fiscalmente en 2023**, teniendo entonces que realizar una complementaria del 2022, incluyendo dicho ingreso.



¿Debe la empresa adaptar la jornada de sus trabajadores por las actividades extraescolares de sus hijos?



Adaptar la vida familiar de los trabajadores, sobre todo cuando estos tienen hijos, con el efectivo cumplimiento de sus horarios laborales puede, en ocasiones, suponer un arduo *"encaje de bolillos"* para la empresa. Además, la jornada partida o la rotación en turnos de trabajo constituyen la realidad laboral de multitud de actividades y sectores en nuestro país, lo que dificulta enormemente la implantación de la tan anunciada *"jornada a la carta"*, que fue y sigue siendo una ***fuentes de conflictos y tensiones entre empresa y trabajadores.***

Desde **SuperContable** ya hemos dado trato a la conciliación de manera integral, centrandolo estudio en **cómo se debe concretar la reducción de jornada por guarda legal, cuándo se pueden solicitar horarios especiales aunque el menor tenga más de 12 años, cómo aplican los jueces la "jornada a la carta" o la posibilidad de reducir la jornada como medida prioritaria al despido** ante una situación de insolvencia.

En esta ocasión abordaremos la posibilidad de ***acoplar los horarios de trabajo a las actividades extraescolares de los hijos*** para saber si está nuestra empresa obligada o no a aceptar una solicitud de adaptación de jornada del trabajador.

El asunto ha sido recientemente tratado en la [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 731/2022](#), de 19 de diciembre, que resuelve el recurso de suplicación nº 365/2022 interpuesto por una trabajadora de una conocida cadena de centros comerciales contra la sentencia de instancia del Juzgado de lo Social de Madrid. La sala delimita ***la extensión de la protección a la trabajadora para atender sus obligaciones familiares, en contraposición con las necesidades organizativas de la empresa.***



¿Cuál es el caso y cómo resuelve el TSJ de Madrid?

La empleada, que ***se encontraba disfrutando de una reducción de jornada*** por guarda legal en turnos rotatorios (una semana turno de mañana y otra de tarde, domingos y festivos de apertura autorizada e inventarios) ***solicita que se concreten los horarios de trabajo para que se le aplique exclusivamente un turno de mañana de lunes a viernes.***

La trabajadora interesa la concreción laboral entre semana, alegando el derecho a la adaptación de la duración y distribución de la jornada de trabajo conforme al [artículo 34.8 del Estatuto de los Trabajadores](#), debido a que las actividades deportivas de su hijo mayor suelen celebrarse en horario de mañana, durante el fin de semana, casi siempre los sábados. Además, dado el horario nocturno del otro progenitor, las posibilidades de que alguno de los dos pudiera estar disponibles se reducen, por lo que tienen que contar con la ayuda de terceros.

La empresa no se opone a la continuidad de la reducción que disfrutaba la empleada pero ***se niega a la adaptación de la jornada al turno de mañana entre semana***, argumentando que la mayor afluencia de

clientes y, por tanto, de **carga de trabajo se produce en horario de tarde.**

En definitiva, no se entiende "razonable y proporcionada" la medida solicitada, considerando que **ya se está en una situación de reducción de jornada** y que la empresa no puede soportar el mayor volumen de empleados en el turno de mañana, cuando el mayor volumen de ventas y asistencia de clientes se ocasiona por la tarde. De este modo **no se accede a la petición de la trabajadora y se desestima su recurso.**



Cabe destacar que la trabajadora solicitó, junto a la reorganización de su jornada laboral, una indemnización por daños y perjuicios de 12.000 euros, lo que implicó la posibilidad procesal de que la sentencia de instancia pudiera ser objeto de recurso de suplicación ante el TSJ.

La Sala ha considerado que modificar la duración y distribución de la jornada es **un derecho condicionado**, que ante desacuerdo entre las partes, se dirimirá por los tribunales bajo los criterios de **razonabilidad y proporcionalidad**, ponderando los intereses del trabajador pero también de la empresa.

También razona la **sentencia** que la demanda se ciñe únicamente al turno de trabajo de la demandante y aunque se habla de la situación del otro progenitor, no se aportan datos concretos que acrediten que este no pueda corresponsabilizarse. Hecho que fue decisivo para denegar la pretensión inicial.



En conclusión, la **sentencia** señala que *por más que las actividades extraescolares sean importantes para el desarrollo de los menores, no debe olvidarse que son facultativas y deberán adaptarse a la realidad familiar y profesional de los padres. El derecho a la conciliación no es absoluto* y las discrepancias deben resolverse por vía judicial, lo que implica que los jueces puedan entender desproporcionada o desmedida la solicitud de la persona trabajadora, particularmente cuando *aceptar su pretensión suponga un perjuicio para la empresa* y cuando ya se encuentre el empleado o empleada disfrutando de una medida de conciliación como lo es la reducción de jornada.

Por último, ponemos a disposición de nuestros clientes el formulario de solicitud de adaptación de jornada de trabajo, así como el modelo con el que la empresa puede notificar al trabajador la denegación de la misma:

- **Solicitud de adaptación de jornada de trabajo.**
- **Denegación de solicitud de adaptación de jornada laboral.**

Plazo límite para realizar el cierre contable del ejercicio 2022.

Mateo Amando López, Departamento Contable-Fiscal de SuperContable.com - 19/01/2023

Si hay algo que caracteriza al mes de Enero es que estamos en una época del año turbulenta en lo que a labores administrativas se refiere. Junto a la presentación de las autoliquidaciones trimestrales hay que hacer frente a los



correspondientes resúmenes anuales y al propio **cierre del ejercicio**.

Tal acumulación de trabajo puede llevar a centrar los esfuerzos en aquellas tareas con un plazo determinado, como es la presentación de los diferentes modelos tributarios para **evitar posibles sanciones** y dejar para más tarde otras **obligaciones necesarias pero sin fecha exacta** como el propio cierre contable. Pero, **¿cuánto tiempo podemos demorar el cierre contable?**

Si bien el cierre definitivo del ejercicio debería acometerse lo antes posible para afrontar la toma de decisiones con toda la información a nuestro alcance, **puede realizarse de forma escalonada** teniendo en cuenta los diferentes requerimientos de información que se producen a lo largo del año respecto del ejercicio anterior.

Además para abrir el nuevo ejercicio contable y anotar el registro de las operaciones que se vayan realizando tendremos que cerrar el anterior, aunque sea de una forma burda y con la idea de “reabrirlo” más tarde para cerrarlo correctamente.

Con esta idea en la cabeza, las **fechas clave** que debemos tener en cuenta son:

20 de enero

Con la presentación de los distintos modelos de retenciones (**111**, **115** y **123**) tendremos que tener cuadradas **las partidas de gastos correspondientes a retribuciones al personal, seguridad social, servicios profesionales**

recibidos, arrendamientos pagados e intereses y dividendos devengados, que también debe coincidir con las cifras declaradas en los respectivos resúmenes anuales (190, 180 y 193) antes del 31 de enero.

30 de enero

Con la presentación de las distintas declaraciones de IVA (**303, 349 y 390**) **ya conocemos el volumen de operaciones del ejercicio por lo que las distintas partidas de ingresos ya son inamovibles, así como los gastos que hayan supuesto la deducción del IVA soportado** (salvo farragosas declaraciones complementarias).

Una segunda conciliación de estas partidas vendrá con la presentación de la declaración de operaciones con terceras personas (**modelo 347**) antes de terminar febrero, en donde además deben coincidir otras partidas por importe superior a 3.005,06 euros, como **subvenciones o indemnizaciones recibidas**.

31 de marzo

De acuerdo con el **artículo 253** del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, **los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado**, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados. Obviamente, **para poder formular las cuentas anuales es necesario haber cerrado definitivamente el ejercicio**, si bien no existe un procedimiento sancionador que nos impida retrasar este proceso sin consecuencias, más allá de las propias exigencias de socios y/o superiores.

30 de abril

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su **artículo 18**, establece la **obligación de legalizar telemáticamente los libros que deban llevar los empresarios antes de que trascurren cuatro meses desde la fecha del cierre del ejercicio**. La legalización del **libro de inventarios** supone conocer la variación de existencias, el **libro de socios** (o de acciones nominativas) tener anotadas las operaciones que alteren su participación en el capital y en especial el **libro de actas conlleva tener correctamente registrados todos los acuerdos alcanzados por administradores y socios**. No obstante, **muchas empresas siguen sin realizar este trámite**.

25 de julio

La presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (**modelo 200**) implica, junto con el **depósito de las cuentas anuales** (hasta un mes después a su aprobación), dar carpetazo total al ejercicio anterior, por lo que **ya no podremos demorar más el cierre contable**, en aquellos aspectos no contemplados en los apartados anteriores. **Las dotaciones, regularizaciones y ajustes que no hayamos contabilizado ya tendrán consecuencias nefastas**, desde un pago de impuestos superior al debido hasta incluso en el peor de los casos inspecciones y sanciones varias.

Recuerde que:

*Suponiendo que nuestro ejercicio económico coincide con el año natural, **la fecha de cierre del ejercicio es el 31 de diciembre**. La conciliación de saldos, amortizaciones, regularizaciones, liquidaciones y demás procesos a*

tener en cuenta en el cierre contable **tendrán esa fecha aunque materialmente se realicen con posterioridad**, dentro de los límites indicados.

Bonificaciones tributarias por acontecimientos de excepcional interés público y actividades de mecenazgo en 2023



Las actividades prioritarias de mecenazgo y los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público permiten que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realizan actividades económicas dispongan de una herramienta más para rebajar su factura fiscal a través de deducciones y bonificaciones en función de las aportaciones y donaciones realizadas.

Actividades Prioritarias de Mecenazgo.

De acuerdo con la **Ley 31/2022**, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado **para el año 2023**, se considerarán **actividades prioritarias de mecenazgo** las siguientes:

1. Las llevadas a cabo por el **Instituto Cervantes** para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.

2. Las actividades llevadas a cabo por el **Museo Nacional del Prado** para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado.
3. Las actividades llevadas a cabo por el **Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía** en cumplimiento de los fines establecidos por la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía y por el Real Decreto 188/2013, de 15 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.
4. Las llevadas a cabo por la **Biblioteca Nacional de España** en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España, y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.
5. Las llevadas a cabo por la **Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes** en el marco del proyecto «España Compite: en la Empresa como en el Deporte» con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte. Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en el párrafo anterior que, de conformidad con el apartado Dos de esta disposición adicional, pueden beneficiarse de la elevación en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 tendrán el límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

6. La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del **Patrimonio Histórico Español** que se relacionan en el anexo XIII de esta ley.
7. Las actividades de **fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales** llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.
8. Las llevadas a cabo por el **Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales** para el fomento, promoción, difusión y exhibición de la actividad cinematográfica y audiovisual así como todas aquellas medidas orientadas a la recuperación, restauración, conservación y difusión del patrimonio cinematográfico y audiovisual, todo ello en un contexto de defensa y promoción de la identidad y la diversidad culturales.
9. La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del **Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares** (ICTS) en vigor y que, a este efecto, se relacionan en el anexo XIV de esta ley.
10. La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la **Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación** vigente y financiados o realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.
11. La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad realizados por los **Organismos Públicos de Investigación Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Instituto de Salud Carlos III, Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas, e Instituto de Astrofísica de Canarias.**

12. El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la **Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología**.
13. Las llevadas a cabo por la **Agencia Estatal de Investigación** para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.
14. La I+D+I en Biomedicina y Ciencias de la Salud de la Acción Estratégica en Salud llevadas a cabo por el **CÍBER y CIBERNED**.
15. Los **programas de formación y promoción del voluntariado** que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas.
16. Las llevadas a cabo por la **Fundación ONCE** en el marco del Programa de Becas «Oportunidad al Talento», así como las actividades desarrolladas por esta entidad en el marco del Programa de Formación en Competencias y Profesiones Digitales y Tecnológicas «Por Talento Digital».
17. Las llevadas a cabo por la **Fundación ONCE del Perro Guía en el marco del Proyecto 2022-2023** «Avances para la movilidad de las personas ciegas asistidas por perros guía».
18. Los programas dirigidos a la **erradicación de la violencia de género** que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con estas.
19. Las llevadas a cabo por el **Fondo de Becas Soledad Cazorla para Huérfanos de la violencia de género** (Fundación Mujeres).
20. Las llevadas a cabo por las **Universidades Públicas** en cumplimiento de los fines y funciones de carácter educativo, científico, tecnológico, cultural y de transferencia del conocimiento,

establecidos por la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

Los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002, respectivamente, **se elevarán en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades antes relacionadas, es decir:**

- **Deducción en el IRPF: 85 % de los donativos, donaciones y aportaciones realizados hasta 150 euros y el 40 % por el resto** (45 % si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos), con el límite del 15% de la base liquidable.
- **Deducción en el IS: 40% de los donativos, donaciones y aportaciones realizados** (45% si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior), con el límite del 15% de la base imponible del período impositivo (el exceso se podrá aplicar en los 10 años inmediatos y sucesivos)
- **Deducción en el IRNR: Las indicadas en los dos puntos anteriores**, según si operan sin establecimiento permanente o mediante establecimiento permanente, respectivamente, con el límite del 15% de la base imponible.

Acontecimientos de excepcional interés público:

Por otro lado, tendrán beneficios fiscales por ser considerados acontecimientos de excepcional interés público, **para el ejercicio 2023**, las aportaciones y donaciones realizadas en favor de los siguientes programas o eventos:

- **XXXVII Copa América Barcelona.**
- **Celebración del Plan de Fomento de la ópera en la Calle del Teatro Real.**
- **Inauguración de la Galería de las Colecciones Reales.**
- **Centenario del Hockey 1923-2023.**
- **60 Aniversario Rally Blendio Princesa de Asturias Ciudad de Oviedo.**
- **60 aniversario del Festival Porta Ferrada.**
- **Programa EN PLAN BIEN, estilos de vida saludables para la infancia y la adolescencia.**
- **125 aniversario del Athletic Club 1898-2023.**
- **Ryder Cup 2031.**
- **Open Barcelona-Trofeo Conde de Godó y 125 aniversario del Real Club de Tenis Barcelona.**
- **750 aniversario del Consolat del Mar.**
- **Congreso de la Unión Internacional de Arquitectos.**
- **Festival Internacional Sónar de Música, Creativitat i Tecnologia.**

- Beneficios fiscales aplicables a la celebración de la **Bienal Manifiesta 15 Barcelona** (recogida en RD-Ley 1/2023)

Las bonificaciones fiscales de estos programas serán los máximos establecidos en el **artículo 27.3** de la Ley 49/2002, que básicamente establece:

- **Deducción** en la cuota íntegra del IRPF, IS o IRNR del **15 % de los gastos** que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la **propaganda y publicidad** de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. La base de la deducción será el **importe total del gasto realizado** si el contenido del **soporte publicitario se refiere de modo esencial a la divulgación del acontecimiento**, en caso contrario, la base de la deducción será el **25 % de dicho gasto**. En cualquier caso, el importe de esta deducción no puede exceder del 90 % de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública, etc., encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos.
- Las **deducciones establecidas** en los artículos **19, 20 y 21** de la Ley 49/2002 por las donaciones y aportaciones realizadas a favor del consorcio (las indicadas en el apartado anterior en función del impuesto de aplicación).

- *Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una **bonificación del 95 %** de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción relacionadas.*
- *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una **bonificación del 95 %** en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.*

*Por último, las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una **bonificación del 95 % en todos los impuestos y tasas locales** que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.*

¿Puedo incluir a mis trabajadores en un grupo de whatsapp para tratar temas de trabajo?

En múltiples ocasiones hemos tratado en [SuperContable](#) la cuestión del **derecho a la desconexión digital de los trabajadores**, recogido tanto en la **Ley Orgánica 3/2018**, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales y en el **Artículo 20.bis del Real Decreto Legislativo 2/2015**, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.



Hemos analizado **en qué consiste el derecho a la desconexión digital en el ámbito laboral**, si **durante sus vacaciones los trabajadores tienen que estar disponibles por razones de urgencia**, o **cómo funciona la desconexión digital en materia de teletrabajo**.

Ahora, y con base en una **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de Noviembre de 2022**, vamos a abordar en este Comentario cómo se compagina **el derecho a la desconexión digital en el ámbito laboral** con las facilidades de comunicación que proporcionan **aplicaciones como whatsapp o telegram**; y que están siendo utilizadas por las empresas para comunicarse con sus empleados y proporcionales instrucciones o indicaciones.

¿Cuál es el caso concreto?

En lo que aquí nos interesa, la empresa incluye a todos los trabajadores de la empresa, que prestan servicio en distintos horarios, en un grupo de whatsapp, en el que se abordan cuestiones relacionadas con el desarrollo del trabajo.

La trabajadora demandante señala que la empresa está manteniendo con ella **comunicaciones fuera de su horario laboral**, por medio de mensajes escritos a través de la aplicación Whatsapp, exigiendo de la trabajadora una respuesta inmediata y, en determinadas ocasiones, también la realización



de gestiones que no eran de su exclusiva competencia, en su tiempo de descanso.

Para la empleada demandante esta exigencia de respuesta fuera del horario laboral **vulnera su derecho a desconexión digital**.

El Juzgado de lo Social, sin embargo, entiende, en primer lugar, que las comunicaciones no eran frecuentes, y, en segundo lugar, que está claro que el grupo de WhatsApp funcionaba, a veces, al margen del horario de la trabajadora porque en él también estaban integrados el resto de compañeros que tenían otros horarios.

Y añade que, aunque es cierto que se efectuó alguna pregunta a la demandante o que en alguna ocasión se puede observar alguna impertinencia, lo cierto es que **no existe ningún requerimiento de respuesta inmediata, orden de mantenerse conectada, u obligación de estar integrada en el grupo de WhatsApp**.

Por todo ello, para el Juez no se ha acreditado **violación del derecho a la desconexión digital**, dado que la empleada fuera de su horario laboral podía estar desconectada; y no se ha producido sanción, amonestación, recordatorio o comportamiento tendente a que la trabajadora en cuestión hubiera de atender de formas inmediata tales comunicaciones.

Respecto a la frecuencia, la Sentencia concluye que 7 mensajes o comunicaciones a la empleada a través del grupo de WhatsApp de los trabajadores, efectuadas en un espacio temporal de 15 meses, no pueden considerarse contrarias al **derecho a la desconexión digital**.

Para interpretar la decisión judicial, y dado que el **Artículo 20.bis del Estatuto de los Trabajadores** solo menciona el derecho, debemos acudir al **Artículo 88 de la Ley Orgánica 3/2018**, de 5 de diciembre, de Protección de

Artículo 88. Derecho a la desconexión digital en el ámbito laboral.

1. Los trabajadores y los empleados públicos tendrán derecho a la desconexión digital a fin de garantizar, fuera del tiempo de trabajo legal o convencionalmente establecido, el respeto de su tiempo de descanso, permisos y vacaciones, así como de su intimidad personal y familiar.



2. Las modalidades de ejercicio de este derecho atenderán a la naturaleza y objeto de la relación laboral, potenciarán el derecho a la conciliación de la actividad laboral y la vida personal y familiar y se sujetarán a lo establecido en la negociación colectiva o, en su defecto, a lo acordado entre la empresa y los representantes de los trabajadores.

3. El empleador, previa audiencia de los representantes de los trabajadores, elaborará una política interna dirigida a trabajadores, incluidos los que ocupen puestos directivos, en la que definirán las modalidades de ejercicio del derecho a la desconexión y las acciones de formación y de sensibilización del personal sobre un uso razonable de las herramientas tecnológicas que evite el riesgo de fatiga informática. En particular, se preservará el derecho a la desconexión

digital en los supuestos de realización total o parcial del trabajo a distancia así como en el domicilio del empleado vinculado al uso con fines laborales de herramientas tecnológicas.

Por ello, aunque es conveniente que, tal y como señala el **Art. 88 de la Ley**, la empresa establezca una política que regule la desconexión digital, para que tanto la empresa como los trabajadores sepan a qué atenerse en estos casos, debe saber que **la sola inclusión de los trabajadores en un grupo de whatsapp para tratar temas de trabajo no vulnera el derecho a la desconexión.**

Recuerde que...

*Los trabajadores tienen **derecho a no contestar al teléfono y a no responder un email o un mensaje fuera de su horario laboral**; y que no puede producirse sanción, amonestación, recordatorio o comportamiento tendente a que el empleado atienda ninguna comunicación en su tiempo de descanso.*

Finalmente, y para que la empresa sepa cómo proceder en estos casos, debemos señalar que la **Agencia Española de Protección de Datos** ha concluido que **no es necesario obtener el consentimiento expreso de un empleado para incluir su teléfono en un grupo de whatsapp para tratar temas de trabajo.** Eso sí, debe informarse al trabajador que la finalidad de ese grupo de whatsapp es la de constituir una vía de comunicación solo para asuntos



relacionados con el trabajo, cuyo amparo legal es el contrato laboral suscrito entre empresa y trabajador.

¿Tengo que realizar algún asiento contable por el impuesto sobre sociedades si he dado pérdidas?



Como veíamos en un comentario anterior sobre las **operaciones a realizar en el cierre contable del ejercicio** uno de los aspectos que no podemos olvidar es el **registro del Impuesto sobre Sociedades**, tanto si este año obtenemos una base imponible positiva o negativa. Porque aún existe la falsa creencia de que la contabilización del Impuesto sobre sociedades sólo compete en caso de dar beneficios, seguramente debido a la idea preconcebida de asimilar la contabilidad del Impuesto a su pago efectivo.

Como descargo de responsabilidad debo decir que este postulado es cierto para aquellas empresas que por su reducido tamaño puedan aplicar los **criterios contables específicos para microempresas** aprobados en el artículo 4 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que si bien podrían aplicar la gran mayoría de empresas dada la distribución según tamaño del tejido productivo español, al resultar potestativo no es de general aplicación. Por lo que **si no se encuentra en este reducido grupo debe proceder a contabilizar el Impuesto sobre Sociedades incluso si ha dado pérdidas y no tiene que realizar desembolso alguno por este tributo.**

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

Este hecho obedece a que **la contabilidad del Impuesto sobre Sociedades comprende tanto al impuesto corriente como al impuesto diferido**. El Impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre el beneficio relativas a un ejercicio, mientras que el impuesto diferido corresponde a las cantidades a pagar o recuperar en el futuro.

La casuística puede ser muy variada, pero en el caso más simple en el que hemos dado pérdidas y no hay impuesto que pagar este año no tendremos que contabilizar el impuesto corriente pero seguramente **habremos generado una base imponible negativa que tendremos derecho a compensar en ejercicios futuros** que sí debemos contabilizar, al menos con carácter general.



En este sentido, la **Resolución de 9 de febrero de 2016**, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, en su artículo 5 sobre el reconocimiento de los activos por impuesto diferido establece que serán objeto de registro los créditos por pérdidas a compensar **cuando sea probable que la empresa vaya a obtener ganancias fiscales futuras** que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal o al menos en los **diez años siguientes** contados desde la fecha de cierre del ejercicio.

El registro contable vendría dado de la siguiente forma:

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(4745-) Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (año x)	xxx	
		a (6301) Impuesto Diferido xxx

Este activo debe registrarse a nivel de cuota, es decir, base imponible por tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión, y se mantendrá hasta el ejercicio en que las bases imponibles negativas sean objeto de compensación o cuando se considere que no va a poder ser recuperable, momento en el que realizaríamos el asiento contrario al presentado.



Precisamente el tipo de gravamen a utilizar para valorar el crédito fiscal podría generar dudas en el presente año al haberse producido la **modificación del tipo de gravamen para las empresas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros**, que **pasan a tributar al 23%**, una rebaja de dos puntos porcentuales en comparación con el 25% de tipo de gravamen general, con los **efectos ocultos** que ya hemos tratado en un comentario anterior.

Si históricamente la empresa se sitúa consistentemente por debajo o por encima del millón de euros de cifra de negocios utilizará sin duda el 23% o el 25%, respectivamente, pero si se encuentra en el alambre deberá valorar si le compensa minusvalorar el activo utilizando el 23% e incrementarlo en ejercicios futuros si crece la empresa o aumentarlo ahora utilizando el 25% a expensas de su reducción futura si las perspectivas decrecen.



*No obstante, **cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas**, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensarlas y consecuentemente **no resultará obligatorio realizar el asiento** referido en párrafos anteriores.*

En cualquier caso, **a fecha de cierre de cada ejercicio se debe reconsiderar la contabilización de todos los activos por impuesto diferido** realizados de forma que:

- A. Si ya no resulta probable la compensación de las bases imponibles que han sido activadas en registros contables de ejercicios pasados, se darán de baja estos activos, ya sea por el total o por la parte que corresponda:

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(6301) Impuesto Diferido	xxx	
a (4745-) Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (año x)		xxx

- B. Si no fue realizado el asiento contable del reconocimiento del derecho a compensar pérdidas de un ejercicio económico determinado (por pérdidas continuas u horizonte de beneficios en un período superior a 10 años), y entiende que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación, registrará en esos momentos el activo aún cuando no se hubiese hecho en el año en que se produjeron las pérdidas (o bases imponibles negativas fiscalmente hablando):

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(4745-) Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (año x)	xxx	
a (6301) Impuesto Diferido		xxx



*Si desea aprender todas las implicaciones que conlleva el registro contable del Impuesto sobre Sociedades le emplazamos a realizar nuestro **SEMINARIO Contabilidad del Impuesto sobre Sociedades**, en donde se muestra como debe calcularse y registrarse el impuesto corriente y el diferido, las diferencias permanentes y las temporarias, así como los cambios de valoración, con especial énfasis en la*

conciliación entre el registro contable y las casillas del modelo 200 de liquidación del Impuesto sobre Sociedades que deben ser cumplimentadas.

LIBROS GRATUITOS



**Libro Cierre
Contable**

DESCARGAR GRATIS



**Operaciones
intracomunitarias**

DESCARGAR GRATIS



**45 Casos
Prácticos**

DESCARGAR GRATIS

PATROCINADOR

sage

Sage Despachos Connected

NOVEDADES 2019

[Contables](#)

[Fiscales](#)

[Laborales](#)

[Cuentas anuales](#)

[Bases de Datos](#)

INFORMACIÓN

Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.

[Quiénes somos](#)

[Política protección de datos](#)

[Contacto](#)

[Email](#)

[Foro SuperContable](#)

ASOCIADOS

