GRUPO ASESOR ROS

Contratos fijos-discontinuos tras la reforma laboral

SUMARIO

Editorial

Fiscal
La importancia de la cifra de negocios en la tributación

Laboral
El contrato fijo-discontinuo tras la reforma laboral

Mercantil y Civil
¿Qué pasa si la sociedad que me debe dinero se disuelve?

Contabilidad
Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un crédito ICO

Agenda

Normativa

Hemeroteca

SEPTIEMBRE 2022

Si uno no sabe a qué puerto está navegando, no hay viento que sea favorable. **Séneca**

EDITORIAL

En este tercer número de 2022, el correspondiente al mes de septiembre, nuestra propuesta fiscal se encamina hacia **La importancia de la cifra de negocios en la tributación.** El concepto de cifra de negocios viene definido en la normativa contable y no en la normativa tributaria. Sin embargo, la cifra de negocios de la sociedad incide en diversos aspectos fiscales como los gastos deducibles, incentivos fiscales, compensación de bases imponibles negativas, tributación mínima y pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades; documentación de las operaciones vinculadas; exención y ponderación del IAE; tributación de actividades económicas y retención de los administradores en el IRPF; tributación de la Tasa Google o el cálculo de determinadas sanciones tributarias.

En el ámbito laboral, tan dinámico en estos últimos años, nos centramos en los **Contratos fijos-discontinuos tras la reforma laboral.** El contrato fijo-discontinuo es una modalidad dentro de los contratos indefinidos que goza de plenitud de derechos, garantiza las mismas protecciones que el contrato ordinario, la misma protección por despido, devenga el derecho a la antigüedad y, en caso de despido, genera las mismas consecuencias que cualquier contrato indefinido.

¿Qué pasa si la sociedad que me debe dinero se disuelve? Los pasivos sobrevenidos resucitan empresas. Si hay deudas, hay sociedad. Si tras la liquidación de una sociedad aparecen deudas inesperadas, responderán los antiguos socios de forma solidaria. Cierto es que lo harán hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación y en el plazo de los cinco años siguientes al momento en el que resulten exigibles. Este es el tema propuesto para la materia mercantil en este número.

Y, por último, la materia contable nos da a conocer la resolución de diversas consultas del ICAC bajo el título de una de ellas, **Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO.** El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resuelve en esta ocasión diversas dudas como la contabilización de una subvención recibida para cancelar parcialmente un préstamo ICO concedido con motivo de la pandemia derivada de la COVID-19, el caso de un socio que va a abonar un dividendo pasivo mediante una aportación no dineraria consistente en un inmovilizado material, la valoración del impuesto diferido en una cooperativa *«especialmente protegida»* y el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos.

Por lo que respecta al apartado de normativa, en materia laboral abordamos el interesante **Real Decreto 453/2022, de 14 de junio,** que ha establecido normas específicas para la presentación y determinación de la fecha del hecho causante de la pensión de jubilación, con el fin de ampliar la protección otorgada y adecuarla a los cambios sociolaborales y a la evolución económica producida desde que se aprobó la dispersa y en muchos casos rígida normativa que rige esta institución.

> La importancia de la cifra de negocios en la tributación, los contratos fijos-discontinuos tras la reforma laboral y cómo actuar si la sociedad que me debe dinero se disuelve

En materia fiscal, se desarrollan los puntos más importantes de la **Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 3 de junio de 2022,** que permite que los Estados miembros apliquen, de manera opcional, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo para el pago del IVA de ciertas entregas de bienes y prestaciones de servicios preestablecidas que sean susceptibles de fraude, con la nueva prórroga de los artículos 199 bis y 199 ter de la «Directiva del IVA».

Además, destacamos la **Ley 10/2022, de 4 de junio,** de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, explicando las deducciones aplicadas en el IRPF por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas, así como las modificaciones introducidas en el régimen de las comunidades de propietarios, en el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana y la línea de avales y límites para la cobertura parcial de la financiación de obras de rehabilitación.

Esta publicación no aceptará responsabilidades por las pérdidas ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de las informaciones contenidas en el boletín. DL: M 15101-2012.

La importancia de la cifra de negocios en la tributación

El concepto de cifra de negocios viene definido en la normativa contable y no en la normativa tributaria. Sin embargo, la cifra de negocios de la sociedad incide en diversos aspectos fiscales como los gastos deducibles, incentivos fiscales, compensación de bases imponibles negativas, tributación mínima y pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades; documentación de las operaciones vinculadas; exención y ponderación del IAE; tributación de actividades económicas y retención de los administradores en el IRPF; tributación de la Tasa Google o el cálculo de determinadas sanciones tributarias.

De acuerdo con el **artículo 35 del Código de Comercio**, el **Plan General Contable** y la **Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021**, el importe neto de la cifra de negocios se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.

Gastos por atenciones a clientes o proveedores

La cifra de negocios se tiene en cuenta para la deducción de los gastos por atenciones a clientes o proveedores en el Impuesto sobre Sociedades. Estos gastos son deducibles, con un límite máximo de deducción del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Declaración del Impuesto sobre Sociedades

En la página 21 del modelo 200, debe indicarse si el importe neto de la cifra de negocios de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo es:

- Inferior a 20 MM €.
- De al menos 20 MM € e inferior a 60 MM €.
- De al menos 60 MM €.

El contribuyente debe informar dicho cuadro a efectos de determinar, si procede, los límites a las correcciones contables de las dotaciones, a la compensación de bases imponibles negativas, a la compensación de cuotas por pérdidas de las cooperativas, a las deducciones por doble imposición interna, a las deducciones por doble imposición internacional y/o a la deducción por transparencia fiscal internacional.

Compensación de bases imponibles negativas

Las bases imponibles negativas obtenidas en un período impositivo pueden compensarse con las rentas positivas obtenidas por el mismo contribuyente, con distintos límites en función de la cifra de negocios de la sociedad.

Cifra de negocios	Límites compensación BINs
< 20MM €	70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su propia compensación.
> 20 MM € < 60 MM €	50 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su propia compensación.
> 60 MM €	25 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su propia compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros, aun cuando se supere el límite.

Límite de las deducciones para evitar la doble imposición

El importe de las deducciones por doble imposición que pueden aplicar aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea igual o superior a 20 millones de euros, no podrá superar en su conjunto el 50 % de la cuota íntegra. Las deducciones por doble imposición afectadas por dicho límite son:

- Deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional.
- Impuestos satisfechos correspondientes a rentas imputadas o dividendos procedentes de rentas imputadas por el régimen de transparencia fiscal internacional.
- Deducciones para evitar la doble imposición interna del régimen transitorio.

Beneficios fiscales de las entidades de reducida dimensión

Se consideran entidades de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de su cifra de negocios en el período impositivo anterior haya sido inferior a 10 millones de euros. No superar dicha cifra de negocios conlleva una serie de incentivos fiscales:

- Reglas especiales sobre amortizaciones: libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo, amortización acelerada de

elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.

- Deducción por pérdidas por posibles insolvencias de deudores.
- Ventajas en la deducibilidad fiscal de mayores cuantías en contratos de arrendamiento financiero: la cuota fiscalmente deducible en concepto de recuperación del coste del bien no puede exceder del triple del coeficiente máximo de tablas (en el régimen general, tal límite es el doble del coeficiente máximo de amortización).
- Reserva de nivelación de bases imponibles, que consiste en una compensación anticipada de bases imponibles negativas que previsiblemente se van a generar en los 5 años siguientes, si bien con un límite máximo.

Tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2022, aplicarán una tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades las entidades cuya cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo y también las que tributan en régimen de consolidación fiscal. Esta tributación mínima no es aplicable a algunas entidades: sin fines lucrativos, SOCIMIs, IIC o fondos de pensiones.

La tributación mínima se determina aplicando el 15 % a la base imponible tras la aplicación de la reserva de nivelación, como tipo general. Se aplicará el 10 % a las entidades de nueva creación y el 18 % a las entidades de crédito y entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

Pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades

Existen dos modalidades de cálculo de los pagos fraccionados:

1. Modalidad basada en la cuota íntegra del último período impositivo vencido.
2. Modalidad basada en la base imponible, a cuenta del período impositivo al que corresponda el pago fraccionado y en la que se tiene en cuenta el tipo de gravamen (TG) aplicable.

La segunda modalidad es aplicable de manera obligatoria a las entidades cuya cifra de negocios haya superado los 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado. Si la cifra de negocios es igual o inferior a 6 millones de euros, la entidad podrá optar durante el mes de febrero por aplicar esa segunda modalidad; si no opta por ella o no renuncia a la misma, aplicará la primera modalidad.

Las entidades con una cifra de negocios superior a 6 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado tienen la obligación de presentar el modelo 202, aunque no resulte cantidad a ingresar. Si la cifra de negocios es inferior a dicha cantidad, la entidad únicamente estará obligada a presentar el modelo 202 cuando el resultado sea a ingresar.

Cifra de negocios	Base	Tipo	Importe mínimo
< 6 MM €	Cuota del ejercicio a ingresar o devolver (Casilla 599 Declaración IS)	18 %	—
< 6 MM € (voluntario)	BI 3, 9 u 11 primeros meses del año natural	5/7 TG (redondeado por defecto) (17 % si TG 25 %)	—
> 6 MM € < 10 MM €	BI 3, 9 u 11 primeros meses del año natural	5/7 TG (redondeado por defecto) (17 % si TG 25 %)	—
> 10 MM €	BI 3, 9 u 11 primeros meses del año natural	19/20 TG (redondeado por exceso) (24 % si TG 25 %)	23 % Resultado Contable (25 % si TG 30 %)

Obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas

En relación con las obligaciones de documentación específica del contribuyente, para determinar si la documentación debe presentarse completa, simplificada o supersimplificada, habrá que tener en cuenta tanto la cifra de negocios de la entidad o del grupo al que pertenezca, como el tipo de operaciones que la entidad tenga a lo largo del ejercicio. En el siguiente esquema, denominamos operaciones de riesgo a las enumeradas en el **artículo 16.5 RIS** y operaciones corrientes, a todas las demás.

La obligación de aportar la documentación específica del grupo y la información país por país vendrá determinada por la cifra de negocios del grupo de empresas.

Cifra de negocios	Tipo de operación	Documentación del contribuyente	Documentación del grupo	Información país por país
< 10 MM €	Operaciones corrientes	Documentación simplificada y no es necesario aportar comparables	No se exige	No se exige
	Operaciones de riesgo	Documentación completa, sin análisis de comparabilidad		
> 10 MM € < 45 MM €	Operaciones corrientes	Documentación simplificada		
	Operaciones de riesgo	Documentación completa		
> 45 MM < 750 MM €		Documentación completa	Se exige	
> 750 MM €		Documentación completa	Se exige	Se exige. Modelo 231

El incumplimiento de las obligaciones de documentación constituye una infracción grave que conllevará sanciones en las que puede tenerse en cuenta el importe de la cifra de negocios, como límite máximo de cuantificación de la multa.

Infracción	Sanción
Falta de aportación o aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones.	Multa fija de 1.000 € por cada dato o 10.000 € por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación para el grupo o para cada contribuyente. Límite máximo la menor de las 2 cuantías siguientes: — El 10 % del importe conjunto de las operaciones realizadas en el período impositivo. — El 1 % del importe neto de la cifra de negocios.
Si conllevan correcciones por la Administración tributaria: — Falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que deban mantener a disposición de la Administración las personas o entidades vinculadas. — Que el valor de mercado que se derive de la documentación y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto.	Multa proporcional del 15 % sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación.

Impuesto sobre Actividades Económicas

Exención

Las sociedades con una cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros, están exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Las entidades sujetas y no exentas del IAE deben presentar el Modelo 848 para comunicar a la Agencia Tributaria el importe neto de la cifra de negocios en el supuesto de no haber constatado su importe en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o en el modelo 184 de declaración informativa de entidades en régimen de atribución de rentas. El plazo de presentación es del 1 al 14 de febrero.

La exención del IAE prevista para las personas jurídicas con cifra de negocio inferior a 1.000.000 de euros se practicará de oficio, por lo que de estar exentos no será necesario presentar el Modelo 848.

Coeficiente de ponderación

Sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del IAE se aplicará, en todo caso, un coeficiente de ponderación, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo.

Cifra de negocios	Coeficiente
> 1 M € < 5 MM €	1,29
> 5 MM€ < 10 MM €	1,30
> 10 MM € < 50 MM €	1,32
> 50 MM € < 100 MM €	1,33
> 100 MM €	1,35
Sin cifra neta de negocio	1,31

A estos efectos del IAE, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades de conformidad con el **artículo 42.1 Código de Comercio,** con independencia de la obligación de consolidación contable, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Rendimientos de actividades económicas en el IRPF

El régimen de estimación directa es el régimen general para la determinación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF. Este sistema está basado en las declaraciones y en los datos aportados por el contribuyente, o que resulten de sus libros y registros de contabilidad y existen dos modalidades: estimación directa normal y simplificada, aplicándose esta última a determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación.

Si el año anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año y si no se hubiese ejercitado actividad alguna, se determinará el rendimiento neto por esta modalidad salvo que se renuncie a la misma.

La renuncia a la modalidad simplificada se efectuará, mediante los modelos 036 o 037, durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto y tendrá una duración mínima de tres años, prorrogándose tácitamente con posterioridad, salvo que se revoque. Si renuncia, el contribuyente determinará todas sus actividades económicas en estimación directa, modalidad normal.

En caso de haber renunciado a la estimación objetiva, para los ejercicios 2020 y 2021, se reduce el plazo en el que los contribuyentes deben determinar obligatoriamente su rendimiento neto por el método de estimación directa tras haber renunciado al de estimación objetiva, esto es, podrán volver al método de estimación objetiva antes de transcurrido el plazo mínimo de 3 años.

Retención de los administradores societarios en el IRPF

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 %.

No obstante, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 %.

Tasa Google

Contribuyente

El importe de la cifra de negocios determina la condición de contribuyente del Impuesto sobre determinados servicios digitales.

Son contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades, que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes:

- Que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros.
- Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

Cuando los importes estén disponibles en una moneda distinta del euro, se convertirán a euros aplicando el tipo de cambio publicado en el último Diario Oficial de la Unión Europea disponible en el año natural de que se trate.

En los casos de entidades que formen parte de un grupo, los importes de los umbrales a tener en cuenta serán los del grupo en su conjunto.

Sanciones

También se tendrá en cuenta la cifra de negocios para la imposición de la sanción por incumplir la obligación de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto. Dicho incumplimiento constituye infracción tributaria grave que se sanciona con multa pecuniaria del 0,5 % del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento.

Incumplimiento de obligaciones contables y registrales

Entre las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones contables y registrales, encontramos la falta de llevanza de contabilidad o de libros registro, que se cuantifica tomando en cuenta la cifra de negocios de la entidad en el ejercicio de la infracción.

Cuantía de las sanciones por infracciones contables y registrales	
Inexactitud u omisión de operaciones en libros o registros.	1 % cargos, abonos o anotaciones (mínimo 150 euros, máximo 6.000 euros).
Utilización de cuentas con significado distinto.	1 % cargos, abonos o anotaciones (mínimo 150 euros, máximo 6.000 euros).
Falta de llevanza de contabilidad o de libros o registros.	1 % cifra de negocios en el ejercicio de la infracción (mínimo 600 euros).
Llevanza de contabilidades distintas.	600 euros por ejercicio.
Retraso en llevanza de contabilidad o de libros o registros.	300 euros.
Autorización de libros o registros sin diligenciado.	300 euros.
Retraso en llevanza de Libros Registro a través de la Sede Electrónica.	0,5 % importe de la factura (mínimo trimestral 300 euros, máximo 6.000 euros).
Resto incumplimientos de carácter contable o registral.	150 euros.

Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria

La infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, se sanciona con multa de 150 euros, salvo aplicación de las sanciones específicas contempladas en el siguiente cuadro, algunas de las cuales, se cuantifican con el 0,5 %, 1 %, 1,5 %, 2 % o 3 % de la cifra de negocios.

Cuantía de las sanciones por desatender requerimientos	
Desatender requerimientos en general.	1.ª vez: 150 € / 2.ª vez: 300 € / 3.ª vez: 600 €.
Para el examen de documentos, contabilidad, registros, programas, etc.; para comparecer; para la entrada o permanencia en fincas o locales; o para de aportar datos, informes o antecedentes relevantes a efectos tributarios.	1.ª vez: 300 € / 2.ª vez: 1.500 €. 3.ª vez: hasta 2 % de la cifra de negocios del año anterior con mínimo 10.000 € y máximo 400.000 €. Si el importe de las operaciones del requerimiento no atendido representa más del 10, 25, 50 o 75 % del importe de las operaciones que debieron declararse, sanción del 0,5, 1, 1,5 o 2 % de la cifra de negocios. Si no se conoce el importe de las operaciones o el requerimiento no afecta a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido (10.000 €). Si antes de finalizar el procedimiento sancionador se atiende el requerimiento, sanción de 6.000 €.
Sobre la información que debe contenerse en las declaraciones de suministro de información de **artículos 93 y 94 LGT 2003.**	1.ª vez: 300 € / 2.ª vez: 1.500 €. 3.ª vez: hasta 3 % de la cifra de negocios del año anterior con mínimo 15.000 € y máximo 600.000 €. Si el importe de las operaciones del requerimiento no atendido representa más del 10, 25, 50 o 75 % del importe de las operaciones que debieron declararse, sanción del 1, 1,5, 2, y 3 % de la cifra de negocios. Si no se conoce el importe de las operaciones o el requerimiento no afecta a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido (15.000 €). Si antes de finalizar el procedimiento sancionador se atiende el requerimiento, sanción de 6.000 €.
La sanción se agrava cuando la infracción se produce estando en un procedimiento de inspección (excepto coacciones). Si se cumple el requerimiento antes de la finalizar el procedimiento sancionador o, antes de la finalizar el trámite de audiencia del procedimiento de inspección, la sanción será la mitad de las cuantías señaladas.	Quienes no desarrollan actividad económica: 1.ª vez: 1.000 € / 2.ª vez: 5.000 €. 3.ª vez: Si se refiere a magnitudes monetarias conocidas sanción del 50 % del importe de las operaciones. Si se refiere a magnitudes no monetarias o no se conocen, 0,5 % de la BI del impuesto personal del último ejercicio. En ambos casos con mínimo 10.000 € y máximo 100.000 €. Quienes desarrollan actividad económica: 1.ª vez: 3.000 € / 2.ª vez: 15.000 €. 3.ª vez: Si se refiere a magnitudes monetarias conocidas sanción del 50% del importe de las operaciones. Si se refiere a magnitudes no monetarias o no se conocen, 1% de la cifra de negocios del último ejercicio. En ambos casos con mínimo 20.000 € y máximo 600.000 €. Si se trata de no aportación de contabilidad o no facilitar la entrada o permanencia en fincas o locales, la sanción será del 2 % de la cifra de negocios del último ejercicio con mínimo 20.000 € y máximo 600.000 €.
Quebrantar las medidas cautelares **(artículos 146, 162 y 210 LGT 2003).**	Multa pecuniaria proporcional del 2 % de la cifra de negocios del infractor el año anterior, con mínimo 3.000 €.

Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resuelve en esta ocasión diversas dudas como la contabilización de una subvención recibida para cancelar parcialmente un préstamo ICO concedido con motivo de la pandemia derivada de la COVID19, el caso de un socio que va a abonar un dividendo pasivo mediante una aportación no dineraria consistente en un inmovilizado material, la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida» y el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos. Todas estas cuestiones las vamos a desarrollar a través de este artículo.

En el BOICAC 129/2022 se planteaban cuatro cuestiones contables de diversa índole. Nuestra intención es pasar a resumir en este artículo cada una de estas consultas.

Tratamiento contable subvención para cancelar parte préstamo ICO

La **consulta 1 del BOICAC 129** versa sobre la contabilización de una subvención recibida para cancelar parcialmente un préstamo ICO concedido con motivo de la pandemia derivada de la COVID-19. Se cuestiona si se debe llevar a ingresos el importe de la ayuda en el ejercicio que se recibe o si se podría diferir el ingreso durante los años que dure el préstamo.

Para fundamentar su respuesta, el ICAC acude a las siguientes disposiciones:

— Reconocimiento de las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros: al **apartado 1.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 18.ª del Plan General de Contabilidad (PGC),** aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre **(NRV 18.ª del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas** y los criterios contables específicos para microempresas (PGCPYMES), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre).

— Criterios para la calificación de una subvención como «no reintegrable»: a la **disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010**, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

— Imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la subvención no reintegrable: a los criterios establecidos en el **apartado 1.3 de la citada NRV 18.ª del PGC (apartado 1.3. de la NRV 18.ª del PGCPYMES).**

En base a la normativa anterior, el ICAC concluye lo siguiente:

a) Reconocimiento inicial. En la medida que la subvención cumpla los requisitos para ser considerada no reintegrable deberá registrarse en el patrimonio neto de la empresa, neta del efecto impositivo. En caso contrario, deberá registrarse como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable.

b) Registro posterior. Una vez que la subvención pasa a ser no reintegrable y, por tanto, a contabilizarse directamente en el patrimonio neto, la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará en función de la finalidad para la que fue concedida. Así, en la medida que la subvención se reciba para cancelar deudas, en este caso relacionadas con la pandemia, y no se otorgue en relación con una financiación específica de un elemento, circunstancia que deberá valorarse atendiendo a las características de la ayuda concedida, se imputará como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o ejercicios en los que se efectúe la cancelación de la deuda.

Contabilización aportación no dineraria como pago de dividendo pasivo

La **consulta 2 del BOICAC 129** trata el caso de un socio que va a abonar un dividendo pasivo mediante una aportación no dineraria consistente en un inmovilizado material. Este activo, en el momento de la suscripción de las acciones tenía un valor razonable superior a su valor contable. Asimismo, se indica que este valor razonable aumenta en el momento de la aportación.

La duda que se plantea es sobre el registro contable de la baja del inmovilizado en el socio. En particular, se cuestiona si la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado material y el valor contable del dividendo pasivo que se cancela aumenta el valor de la inversión del socio, de forma análoga a lo que ocurriría en la sociedad en aplicación del **artículo 16.3 de la Resolución de 5 de marzo de 2019**, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (en adelante, RICAC de sociedades).

Pues bien, para fundamentar su respuesta, el ICAC acude a la siguiente normativa:

— Al apartado 4 del artículo 8. Aportaciones de los socios al capital social de la RICAC de sociedades.

— Al artículo 15. Las aportaciones no dinerarias de la RICAC de sociedades.

Basándose en dichos artículos, el ICAC concluye lo siguiente:

1. Momento de la suscripción: el socio reconocerá en el momento en el que se produce la suscripción de las acciones el desembolso pendiente por el valor razonable del elemento patrimonial pendiente de aportación en la fecha de suscripción.

2. Momento de la aportación no dineraria: con posterioridad, cuando se produzca la aportación no dineraria se dará de baja el elemento patrimonial aportado por su valor en libros, se cancelará la cuenta de desembolsos pendientes por su valor en la fecha de suscripción de las acciones y por diferencia surgirá un resultado.

Valoración impuesto diferido en una cooperativa protegida

La **consulta 3 del BOICAC 129** se refiere a una cooperativa *«especialmente protegida»* dentro del ámbito de aplicación de la **Ley 20/1990,** de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, por lo que tributa al tipo impositivo del 20 % por los resultados cooperativos y al 25 % por los resultandos extracooperativos, disfrutando asimismo de una bonificación en la cuota íntegra del 50 %. En concreto, la cuestión se refiere al tipo de gravamen a aplicar para valorar el activo y/o pasivo por impuesto diferido generado en el ejercicio, planteando las siguientes posibilidades:

— El 20 % y el 25 % respectivamente para los resultados cooperativos y extracooperativos.

— El tipo de gravamen efectivo del 10 % y del 12,5 %, teniendo en cuenta la bonificación del 50 % en la cuota íntegra, habida cuenta de que los requisitos de la especial protección deben cumplirse y acreditarse en cada ejercicio.

Para fundamentar su respuesta el ICAC acude a la siguiente normativa:

— Al **artículo 7.1 de la RICAC** de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

— A la **Norma Duodécima. Gasto por impuesto sobre beneficios de las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas,** aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre.

Basándose en dichas disposiciones, el ICAC concluye que la cooperativa deberá tener en cuenta en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido la bonificación en la cuota íntegra por tratarse de una cooperativa especialmente protegida.

Tratamiento contable bonificación extraordinaria en el PVP de determinados productos energéticos

La **consulta 4 del BOICAC 129** se refiere al tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos, tanto por parte del colaborador como por el beneficiario.

En su respuesta el ICAC nos ilustra como se ha reglamentado esta bonificación. Así, acude al **Real Decreto-ley, 6/2022,** de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania y analiza los siguientes artículos:

a) Respecto a la bonificación:

— **Artículo 15. Objeto y ámbito de aplicación.** En este artículo encontraremos la naturaleza, importe y beneficiarios de esta bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivo.

— **Artículo 16. Colaboración en la gestión de la bonificación.** En concreto su **apartado 1** indica las entidades que tienen la condición de entidad colaboradora en la gestión de la bonificación, así como los términos en los que se debe aplicar la bonificación.

b) Respecto a la prestación patrimonial de carácter público no tributario temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos acude al **artículo 21.**

Tras describirnos los aspectos de estas medidas que tienen relevancia para determinar su tratamiento contable, el ICAC determina que, atendiendo al fondo económico de la operación, se desprende que las entidades colaboradoras actúan como intermediarios entre el Estado y el consumidor final, siendo este el verdadero beneficiario de la bonificación en el carburante. Así:

1. Contabilidad del distribuidor/colaborador. Basándose en los que se establece en el **artículo 34.** Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias de la **Resolución de 10 de febrero de 2021,** del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos) determina lo siguiente:

   — Bonificación. Acudiendo a la **letra b) del apartado 4.** Conceptos excluidos de la cifra de negocios del citado **artículo 34,** concluye que el distribuidor registrará un crédito frente a la Hacienda Pública por la bonificación al consumidor final, no teniendo impacto el descuento en su cifra de negocios. Registrando por tanto un ingreso por ventas por el importe cobrado al cliente más el crédito frente a la Hacienda Pública.

   En el supuesto previsto en el **artículo 21** la bonificación al consumidor final será de 0,15 euros, y si el operador al por mayor de productos petrolíferos incluido en el alcance opta por conceder un descuento adicional al consumidor final de 0,05 euros, este será menor cifra de negocios tal y como se establece en el **apartado 3.** Componentes negativos de la cifra de negocios del citado **artículo 34.**

   — Prestación patrimonial. No obstante, en el caso de que el operador al por mayor satisfaga la prestación patrimonial prevista en el **apartado 1 del artículo 21,** tendrá que registrar un gasto por naturaleza, si bien sería razonable un tratamiento análogo al del descuento adicional en la medida que la variación ocasionada por este registro sea poco significativa en términos de importancia relativa.

2. Contabilidad del beneficiario/consumidor final. Respecto al beneficiario o consumidor final, cabe indicar que desde el punto de vista contable la bonificación que se hace efectiva a través de una reducción del precio del producto tiene naturaleza de subvención. No obstante, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa, en línea con lo señalado en las siguientes consultas:

   — **Consulta 5 del BOICAC 94/2013**. Sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores de una empresa que disfrutan de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social.

   — **Consulta 1 del BOICAC 122/2020.** Sobre el adecuado tratamiento contable de las decisiones adoptadas por el **Real Decreto-ley 8/2020,** de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID 19, en relación con los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo.

¿Qué pasa si la sociedad que me debe dinero se disuelve?

Los pasivos sobrevenidos resucitan empresas. Si hay deudas, hay sociedad. Si tras la liquidación de una sociedad aparecen deudas inesperadas, responderán los antiguos socios de forma solidaria. Cierto es que lo harán hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación y en el plazo de los cinco años siguientes al momento en el que resulten exigibles.

Con la Inscripción en el Registro Mercantil de la extinción de una empresa desaparece su personalidad jurídica y, por tanto, su capacidad para ser parte en un procedimiento judicial, pero no se preocupe no tiene por qué ser el final. Puede suceder que algún bien de la sociedad quedase sin repartir o que no todas las deudas fueran satisfechas, como es el caso.

Activo sobrevenido

Cancelados los asientos relativos a la sociedad, si aparecieran nuevos bienes sociales los liquidadores deberán adjudicar a los antiguos socios la cuota adicional que les corresponda, previa conversión de los mismos en dinero cuando fuere necesario **(artículo 398.1 LSC 1/2010)**.

Transcurridos 6 meses sin que los liquidadores hubieren adjudicado a los antiguos socios la cuota adicional, o en caso de defecto de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar, del juez de primera instancia del último domicilio social, el nombramiento de persona que los sustituya en el cumplimiento de sus funciones **(artículo 398.2 LSC 1/2010)**.

En todo caso, se deberá otorgar la oportuna escritura de rectificación, para que en el Registro Mercantil conste la cuantía definitiva de lo efectivamente recibido por los socios en concepto de liquidación.

Pasivo sobrevenido

Si aparecen nuevas deudas, en vez de reabrir la liquidación y considerar que la empresa sigue viva, se impone a los antiguos socios la asunción de éstas hasta el límite de lo que indebidamente percibieron. La acción es directa contra los socios **(artículo 399 LSC 1/2010)**.

> *«Artículo 399. Pasivo sobrevenido*
> *1. Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación.*
> *2. La responsabilidad de los socios se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores.».*

El acreedor social podrá dirigir su acción por la totalidad de las deudas contra cualquiera de los antiguos socios o contra todos ellos simultáneamente. En el primer caso, el pago por un socio extingue la obligación y origina a su favor un derecho de reembolso con intereses de anticipo frente a los demás. La parte de cada antiguo socio en la deuda se calcula en función de la cuota de liquidación percibida. El incumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplido por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno.

Las deudas sobrevenidas resucitan empresas. Si hay deudas, hay sociedad.

Así de claro lo dejo el Tribunal Supremo en su **Sentencia 324/2017, de 24 de mayo**.

> *«Aunque la inscripción de la escritura de extinción y la cancelación de todos los asientos registrales de la sociedad extinguida conlleva, en principio, la pérdida de su personalidad jurídica en cuanto que no puede operar en el mercado como tal, conserva esta personalidad respecto de las reclamaciones pendientes basadas en pasivos sobrevenidos, que deberían haber formado parte de las operaciones de liquidación».*

El pleno de la Sala de lo Civil del alto Tribunal, ya hace más de 5 años, ratificó lo mantenido por la Dirección General de los Registros y del Notariado y unificó la doctrina en relación con el reconocimiento de la capacidad de una sociedad disuelta, liquidada y cancelada para ser parte en un proceso de reclamación de deudas sobrevenidas.

Hasta entonces, existían sentencias contradictorias:

a) Por una parte, la **Sentencia 979/2011, de 27 de diciembre**, y la **Sentencia 220/2013, de 20 de marzo**, reconocían la capacidad para ser parte por entender que pervive su personalidad jurídica:

Aunque ya no exista sociedad ni se hayan incluido las partidas en la liquidación, podremos reclamar contra la compañía disuelta

«La cancelación de los asientos registrales de una sociedad es una mera fórmula de mecánica registral que tiene por objetivo consignar una determinada vicisitud de la sociedad, pero que no implica la efectiva extinción de su personalidad jurídica, la cual no se produce hasta el agotamiento de todas las relaciones jurídicas que la sociedad entablara».

b) Por otra, la **Sentencia 503/2012, de 25 de julio**, consideraba que la cancelación de los asientos registrales señala el momento de la extinción de la personalidad social, por lo que entendía que no cabe demandar a una sociedad que carece de personalidad jurídica sin pretender al mismo tiempo que la recobre:

«La cancelación de los asientos registrales señala el momento de extinción de la personalidad social. Si la sociedad anónima adquiere su personalidad jurídica en el momento en que se inscribe en el Registro, correlativamente la cancelación de las inscripciones referentes a la entidad debe reputarse como el modo de poner fin a la personalidad que la Ley le confiere. Una sociedad liquidada y que haya repartido entre los socios el patrimonio social, es una sociedad vacía y desprovista de contenido, aunque resulta necesaria la cancelación para determinar de modo claro, en relación con todos los interesados, el momento en que se extingue la sociedad».

Insistimos, legalmente, si tras la liquidación de una sociedad aparecen deudas inesperadas, responderán los antiguos socios de forma solidaria, si bien solo lo harán hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación y en el plazo de los cinco años siguientes al momento en el que resulten exigibles.

Pero, además, los acreedores no solo podrán exigir el pago a los socios, sino que cuentan, además, con una acción de responsabilidad frente a los liquidadores cuando la falta de pago del crédito durante la liquidación se deba a la negligencia en el desempeño de su cargo.

Cuando la liquidación social esté inmersa en un procedimiento concursal, es conveniente comunicar el nuevo crédito al administrador de procedimiento para que este lo incluya en el listado de acreedores y, así, si afloran activos sobrevenidos, se pueda pagar lo que corresponda.

El acreedor social podrá dirigir su acción por la totalidad de las deudas contra cualquiera de los antiguos socios o contra todos ellos simultáneamente

Finalmente, señalar que el alto tribunal admite que, aunque la parte perjudicada siempre podrá dirigir su reclamación frente a los socios de la empresa disuelta, para hacer efectiva su responsabilidad solidaria hasta el límite de sus respectivas cuotas de liquidación tal y como lo establece el **artículo 399 de la Ley de Sociedades de Capital**, ello no impide a que el acreedor requiera un reconocimiento judicial del crédito a través de una demanda contra la sociedad.

Por tanto, aunque ya no exista sociedad ni se hayan incluido estas partidas en la liquidación, podremos reclamar contra la compañía disuelta. Y es que, no podía ser de otra forma, porque de lo contrario, bastaría con apresurarse a liquidar la empresa y a obtener su cancelación registral, para conseguir su *«certificado de defunción»* y, así, defraudar los legítimos intereses de sus acreedores o en el mejor de los casos, limitarlos a la cuota de liquidación de los socios.

Contratos fijos-discontinuos tras la reforma laboral

El contrato fijo-discontinuo es una modalidad dentro de los contratos indefinidos que goza de plenitud de derechos, garantiza las mismas protecciones que el contrato ordinario, la misma protección por despido, devenga el derecho a la antigüedad y, en caso de despido, genera las mismas consecuencias que cualquier contrato indefinido.

La configuración de las nuevas modalidades contractuales y la desaparición de otras, plenamente arraigadas en nuestro mercado laboral, implican nuevos retos que deben afrontar empresas y personas trabajadoras, y un especial control por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

El contrato fijo-discontinuo es una modalidad dentro de los contratos indefinidos que goza de plenitud de derechos y garantiza las mismas protecciones que el contrato ordinario. Este tipo de contratos se caracteriza por su *estacionalidad*, de modo que la intención de la reforma laboral, que entró en vigor el pasado 30 de marzo en lo que a las modalidades contractuales se refiere **(Real Decreto-ley 32/2021, de 28 de diciembre),** fue tratar de introducir una mayor estabilidad en sectores estacionales, como la agricultura o el turismo.

Por tanto, un trabajo estacional debe conducir al uso de esta fórmula y no al contrato temporal, limitado a determinadas circunstancias de la producción o a la sustitución de otras personas trabajadoras, en su caso.

Características de los contratos

Las principales características del contrato por tiempo indefinido fijo-discontinuo se resume en los siguientes puntos:

1. Concepto (artículo 16.1 ET)

- Se concertará para la realización de trabajos de naturaleza estacional o vinculados a actividades productivas de temporada, o para el desarrollo de aquellos que no tengan dicha naturaleza pero que, siendo de prestación intermitente, tengan periodos de ejecución ciertos, determinados o indeterminados.
- Podrá concertarse para el desarrollo de trabajos consistentes en la prestación de servicios en el marco de la ejecución de contratas mercantiles o administrativas que, siendo previsibles, formen parte de la actividad ordinaria de la empresa.
- También podrá celebrarse un contrato fijo-discontinuo entre una empresa de trabajo temporal y una persona contratada para ser cedida, en los términos previstos en el **artículo 10.3 de la Ley 14/1994,** de 1 de junio, por la que se regulan las empresas de trabajo temporal.

2. Forma y llamamiento (artículos 16.2 y 16.3 ET)

- El contrato se deberá formalizar necesariamente por escrito y deberá reflejar los elementos esenciales de la actividad laboral: entre otros, la duración del período de actividad, la jornada y su distribución horaria, si bien estos últimos podrán figurar con carácter estimado, sin perjuicio de su concreción en el momento del llamamiento.
- Mediante convenio colectivo o, en su defecto, acuerdo de empresa, se establecerán los criterios objetivos y formales por los que debe regirse el llamamiento de las personas fijas-discontinuas. El llamamiento deberá realizarse por escrito o por otro medio que permita dejar constancia de la debida notificación a la persona interesada con las indicaciones precisas de las condiciones de su incorporación y con una antelación adecuada.

La empresa deberá trasladar a la representación legal de las personas trabajadoras, con la suficiente antelación, al inicio de cada año natural, un calendario con las previsiones de llamamiento anual, o, en su caso, semestral, así como los datos de las altas efectivas de las personas fijas discontinuas una vez se produzcan.

Las personas fijas-discontinuas podrán ejercer las acciones que procedan en caso de incumplimientos relacionados con el llamamiento, iniciándose el plazo para ello desde el momento de la falta de este o desde el momento en que la conociesen.

3. Contratas / subcontratas / concesiones administrativas (artículo 16.4 ET)

- En estos casos, los períodos de inactividad solo podrán producirse como plazos de espera de recolocación entre subcontrataciones.
- Los convenios colectivos sectoriales podrán determinar un plazo máximo de inactividad entre subcontratas que, en defecto de previsión convencional, será de tres meses. Cumplido dicho plazo, la empresa adoptará las medidas coyunturales o definitivas que procedan.

4. Bolsa sectorial de empleo (artículo 16.5 ET)

Los convenios sectoriales podrán:

- Establecer una bolsa sectorial de empleo en la que se podrán integrar las personas fijas-discontinuas durante los periodos de inactividad.
- Acordar la celebración a tiempo parcial de los contratos fijos-discontinuos y la obligación de las empresas de elaborar un censo anual de este personal.
- Establecer un período mínimo de llamamiento anual y una cuantía por fin de llamamiento a satisfacer por las empresas a las personas trabajadoras, cuando este coincida con la terminación de la actividad y no se produzca, sin solución de continuidad, un nuevo llamamiento.

5. Derechos y obligaciones (artículos 16.6 a 16.8 ET)

- Estas personas trabajadoras no podrán sufrir perjuicios por el ejercicio de los derechos de conciliación, ausencias con derecho a reserva de puesto de trabajo y otras causas justificadas en base a derechos reconocidos en la ley o los convenios colectivos.
- Derecho a que su antigüedad se calcule teniendo en cuenta toda la duración de la relación laboral y no el tiempo de servicios efectivamente prestados (excepto condiciones que exijan otro tratamiento).
- La empresa deberá informarlas, y a la representación legal de las personas trabajadoras, sobre puestos de trabajo vacantes de carácter fijo ordinario (para poder solicitar la conversión voluntaria).
- Consideración: colectivo prioritario para el acceso a las iniciativas de formación del sistema de formación profesional para el empleo en el ámbito laboral durante los períodos de inactividad.

Interpretación del artículo 16 del Estatuto de los Trabajadores

Desde el 30 de marzo, el contrato fijo-discontinuo se debe concertar para la realización de trabajos de naturaleza estacional o vinculados a actividades productivas de temporada, o para el desarrollo de aquellos que no tengan dicha naturaleza pero que, siendo de prestación intermitente, tengan períodos de ejecución ciertos, determinados o indeterminados.

Estamos ante el tradicional supuesto de contrato fijo-discontinuo, que ahora también incluye el contrato indefinido para trabajos fijos y periódicos. Este supuesto, para desempeñar trabajos discontinuos que se repiten en años sucesivos por razones estacionales o de temporada, se puede desarrollar tanto en empresas con ciclo continuo como en empresas que tienen una actividad intermitente.

El contrato podrá acordarse para el desarrollo de trabajos consistentes en la prestación de servicios en el marco de la ejecución de contratas mercantiles o administrativas que, siendo previsibles, formen parte de la actividad ordinaria de la empresa.

Con esta posibilidad, alejada del carácter estacional o de temporada de la actividad, se pretende dar estabilidad en el empleo a las personas trabajadoras de empresas contratistas, en línea con la jurisprudencia que consideró en fraude de ley la contratación para obra o servicio en el marco de una contrata **(STS 14-07-2016, rec. 3254/2015).** De este modo, las personas trabajadoras serán contratadas de forma indefinida, discontinua, para prestar servicios temporales en sucesivas empresas principales.

Asimismo, podrá celebrarse este contrato entre una empresa de trabajo temporal y una persona contratada para ser cedida, en los términos previstos en la normativa sobre ETT, según la nueva redacción del **artículo 16.1 ET.**

Antes de la reforma, se utilizaba esta modalidad para *«realizar trabajos que tengan el carácter de fijos-discontinuos y no se repitan en fechas ciertas, dentro del volumen normal de actividad de la empresa»*, añadiéndose que a los trabajos discontinuos que se repiten en fechas ciertas les será de aplicación la regulación del contrato a tiempo parcial celebrado por tiempo indefinido.

Si bien no hay grandes novedades en la redacción del precepto, el nuevo Estatuto introduce una nueva fórmula de cálculo de la antigüedad del contrato: ahora se tiene en cuenta la duración completa de la relación laboral: antes, se computaba únicamente el tiempo efectivo de trabajo. Así, el actual **artículo 16.1 *in fine* ET** establece:

> *«Las personas trabajadoras fijas-discontinuas tienen derecho a que su antigüedad se calcule teniendo en cuenta toda la duración de la relación laboral y no el tiempo de servicios efectivamente prestados, con la excepción de aquellas condiciones que exijan otro tratamiento en atención a su naturaleza y siempre que responda a criterios de objetividad, proporcionalidad y transparencia».*

EJEMPLO

Una trabajadora fija-discontinua, con una antigüedad de ocho años, presta sus servicios a una empresa durante cinco meses al año. Si es despedida, la empresa deberá indemnizarla con una cuantía correspondiente a 96 meses (12 x 8); antes de la reforma laboral, el cálculo se hacía por meses trabajados (60 = 12 x 5).

En cuanto a la prestación por desempleo, la persona trabajadora fija-discontinua puede acceder a la misma en los períodos de inactividad productiva entre campañas, cuando se suspenda su contrato o reduzca su jornada por ERTE o bien en caso de extinción contractual por razones ajenas a su voluntad.

Llamamiento y despido

Los contratos fijos-discontinuos se formalizan en el modelo oficial disponible en la página *web* del Servicio Público de Empleo Estatal, que detalla los siguientes extremos:

- El trabajo fijo-discontinuo que se va a realizar.
- La actividad cíclica intermitente a la que se refiere el trabajo.
- La duración estimada de la actividad.
- La distribución horaria estimada.
- El orden y forma del llamamiento, según el convenio colectivo aplicable.

Por lo expresado, y dado que los empresarios han de comunicar a los Servicios Públicos de Empleo, en el plazo de los diez días hábiles siguientes a su concertación, el contenido de los contratos de trabajo que celebren, así como las prórrogas de estos, del mismo modo es obligatorio a comunicar los llamamientos de los fijos-discontinuos.

No obstante, también es posible comunicar los llamamientos de forma presencial en las oficinas del Servicio Público de Empleo Estatal.

En consecuencia, el carácter estacional implica que se produce un llamamiento anual para que la persona trabajadora se incorpore al trabajo. Llegado el momento de la incorporación, si no se realiza el llamamiento, debemos interpretar que la persona trabajadora ha sido despedida, comenzando los plazos para presentar la oportuna papeleta de conciliación para reclamar su indemnización, en su caso.

En cuanto al momento del llamamiento, lo habitual es que no se realice del mismo modo para todas las personas trabajadoras en un centro de trabajo, sino de modo gradual, adaptándose a las necesidades de la empresa, actividad, campañas, etc. Al inicio del año natural, la empresa ha de trasladar a los representantes legales de las personas trabajadoras el calendario con las previsiones de llamamiento.

Sobre la forma escrita, el Estatuto de los Trabajadores deja abierto el uso de cualquier otro medio que permita dejar constancia de la comunicación, aunque es recomendable plasmarlo documentalmente, especialmente desde la perspectiva del empresario.

El Tribunal Supremo deja claro su rechazo a dejar a la libre decisión del empresario el llamamiento cuando no existan criterios convencionales: al contrario, la ley pretende la existencia de criterios objetivos que regulen los conflictos de intereses que pueden darse entre las personas trabajadoras y entre estas y el empresario en orden a la fijación del período de trabajo de este tipo de personas trabajadoras.

Por tanto, y como recuerda la **STS 28 de junio de 2018 (rec. 159/2017),** cuando la normativa expresa que estas personas serán llamadas en el orden y la forma que se determine en los convenios colectivos, esa remisión *«no queda circunscrita a un determinado tipo de convenio, como pudiera ser el convenio estatutario regulado en el Estatuto de los Trabajadores: en principio, hay que entenderla efectuada al convenio que resulte de aplicación en la empresa y, ante la eventualidad de que este no estableciera criterios para la fijación del orden de llamamiento, la remisión legal debe ser entendida a cualquier instrumento negocial que fuera utilizado por los sujetos legitimados».* Por ejemplo, ante la ausencia de criterios concretos en el texto del convenio, puede resultar plenamente aplicable y vinculante un acuerdo logrado en el seno de la comisión paritaria para la cobertura de puestos de trabajo durante las campañas determinadas.

La persona trabajadora podrá reclamar, en caso de incumplimiento, en el correspondiente procedimiento de despido ante la jurisdicción competente, iniciándose el plazo para ello desde el momento en que aquella tuviera conocimiento de la falta de convocatoria. Según el Tribunal Supremo **(STS 23 de abril de 2012, rec. 3016/2011),** *«las previsiones del legislador no resultan caprichosas ni constituyen un ejemplo de cobertura con fines de beneficencia, sino que se cohonestan plenamente con la naturaleza atribuida al vínculo contractual».* Por ello, hay que incidir que estamos ante un contrato de duración indefinida, aunque se ve limitada, durante su vigencia, la duración de los servicios, si se compara con la jornada anual de una persona trabajadora con contrato por tiempo indefinido y en régimen ordinario. Esto significa, según este fallo, que *«esa prestación de servicios, en la época a la que corresponda el llamamiento, no puede ser eludida por voluntad unilateral de la empresa como no sea sometiendo esa supresión-suspensión a las normas que rigen la privación de contenido del contrato por razones económicas, técnicas, organizativas o de producción».*

Por ello, y conocido el orden de llamamiento al que debería atenerse una empresa, su elusión debe ser calificada como despido, para lo que la persona trabajadora tiene el plazo de caducidad de veinte días; una posible subsanación posterior de la omisión mediante un llamamiento tardío, efectuado cuando ya la persona trabajadora ha reaccionado e impugnado su despido, por ejemplo, no es más que un intento de recomponer una relación laboral rota por decisión empresarial manifestada a través de la omisión

del deber de llamada. Y tal posibilidad no se admite por la jurisprudencia, dado el carácter constitutivo que el despido tiene en nuestro ordenamiento jurídico, que impide al empresario, por su propia y exclusiva voluntad, dar marcha atrás y dejar sin efecto una decisión unilateral extintiva del contrato que produjo su extinción de manera efectiva.

Por el contrario, si el empleador realiza formalmente el llamamiento, y la persona trabajadora no se reincorpora por cualquier motivo, se considerará la baja voluntaria de esta, con las consecuencias que prevé la normativa: la pérdida del derecho a la indemnización y de la prestación por desempleo.

Como excepción, en su día la jurisprudencia consideró que la persona trabajadora no tenía obligación de incorporarse en caso de concurrir alguna circunstancia de fuerza mayor (véase supuestos de incapacidad temporal); sin embargo, la línea de nuestros juzgados y tribunales ha evolucionado en el sentido contrario, y la ley es taxativa cuando expresa que la empresa tiene obligación de realizar el llamamiento si la persona trabajadora y esta ha de incorporarse. En cualquier caso, habrá que analizar cada caso concreto.

Conductas fraudulentas y distinción de otras figuras

La Inspección de Trabajo y Seguridad Social ha intensificado, desde la entrada en vigor de la reforma laboral, el control de esta modalidad contractual, para evitar y corregir posibles fraudes.

Así, los inspectores han detectado que algunas empresas están utilizando indebidamente esta figura, o bien acudiendo a otras fórmulas contractuales más favorables a los intereses de la empresa. Es fundamental, en este sentido, la desaparición de fórmulas arraigadas en nuestro ordenamiento (contratos por obra y servicio, eventuales, etc.) y la presunción del carácter fijo de los contratos **(artículo 15 ET).**

La Inspección de Trabajo se centrará en conductas como:

- Utilización de sucesivos contratos temporales en lugar de la fórmula fija-discontinua.
- Eliminar los tiempos de descanso, no abonar los salarios o hacerlo con retraso.
- Incumplimiento de las medidas de prevención de riesgos laborales.

El punto de mira de la investigación se centra en si, efectivamente, se utiliza el contrato fijo-discontinuo para regular situaciones de estacionalidad, y evitar el uso de cualquier fórmula que evite las consecuencias del contrato indefinido, con especial atención a la protección por desempleo durante las fases de la actividad y la cuantía de la indemnización por despido, que, como veremos más adelante, se ha incrementado con la reforma laboral.

Tras dicha reforma, las delicadas fronteras entre las modalidades pueden llevar a un uso indebido, como la atención a los trabajos sin naturaleza estacional pero que, siendo de prestación intermitente, gozan de períodos de ejecución ciertos **(artículo 16.1.2 ET),** que deben distinguirse de los contratos temporales por circunstancias de la producción (antes llamados eventuales).

En este sentido, la jurisprudencia se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la delimitación de esos límites, y también de la separación del contrato fijo-discontinuo con los desaparecidos contratos por obra y servicio.

Según el Tribunal Supremo, en el contrato fijo-discontinuo *«existe un solo contrato y sucesivos llamamientos, de suerte que la ejecución del contrato se interrumpe a la conclusión de cada período de actividad, no trabajando y no cobrando salario alguno. Por ello, el hecho de que la relación laboral simplemente se interrumpa supone, no obstante, que durante el período de inactividad dicha relación subsiste, sin extinguirse ni suspenderse»* **(STS 14 de julio de 2016, rec. 3254/2015).**

En otras palabras, *«existe un contrato fijo de carácter discontinuo cuando, con independencia de la continuidad de la actividad de la empresa, se produce una necesidad de trabajo de carácter intermitente o cíclico, es decir, en intervalos temporales separados pero reiterados en el tiempo y dotados de una cierta homogeneidad»* **(STS 22 de septiembre de 2011, rec. 12/2011)**, a diferencia de los contratos eventuales, en los que la necesidad de trabajo es, en principio, imprevisible y queda fuera de cualquier ciclo de reiteración regular **(STS 24 de abril de 2012, rec. 3340/2011).** Por tanto, no se está ante un contrato fijo-discontinuo cuando las personas trabajadoras son contratadas sucesivamente, sin solución de continuidad, para las dos campañas de recogida de tomate, la de verano y la de invierno **(STS 28 de octubre de 2020, rec. 4364/2018).**

Entre otros ejemplos:

- Se calificó de contrato fijo-discontinuo y no por circunstancias de la producción:
  - La contratación para el servicio de asesoramiento al contribuyente en las campañas sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante varios años y en las mismas fechas. La reiteración cíclica y la homogeneidad en la actividad a desarrollar tienen como consecuencia que se trate de un contrato fijo-discontinuo **(STS 12 de noviembre de 2004, rec. 4669/2003).** La contratación sucesiva en períodos de seis meses anuales para tareas de limpieza, lo que muestra la persistencia de la necesidad de trabajo **(STS 1 de octubre de 2001, rec. 2332/2000).**
  - La realización de encuestas anuales para el Instituto Nacional de Estadística **(STS 30 de mayo de 2007, rec. 5315/2005),** salvo que se trate de la elaboración de una única y determinada encuesta.
  - La realización de trabajos cíclicos de las sucesivas campañas de riego, que por su propia naturaleza se repite periódicamente todos los años, desde el mes de junio aproximadamente hasta octubre y noviembre, dependiendo su llamamiento de las circunstancias meteorológicas **(STSJ Extremadura 13 de abril de 2004, rec. 152/2004**).
  - Peón viario, que presta servicios de limpieza pública, que es contratado durante varios años para cubrir diferentes períodos vacacionales de verano y Navidad **(STS 9 de febrero de 2022, rec. 4892/2018).**
- Un caso singular fue el trabajo prestado en parques temáticos **(STS 15 de julio de 2004, rec. 4443/2003)**. Se consideró que el contrato fijo-discontinuo era válido para el personal de mantenimiento y, en su caso, el colectivo de artistas que cada año desempeñaba las mismas funciones por ser estas habituales en el parque **(STSJ Comunidad Valenciana 26 de mayo de 2005, rec. 356/2005).** Sin embargo, se calificó de temporal la contratación de artistas para la realización de un espectáculo de animación diferente cada año **(STSJ Cataluña 8 de marzo de 2005, rec. 8327/2004).**

Por otra parte, la regulación de las modalidades del contrato temporal por circunstancias de la producción tras la reforma **(artículo 15.2 ET)** obliga a delimitar cuándo estaremos ante esta modalidad temporal o ante un contrato fijo-discontinuo.

La referida fórmula de contrato temporal por circunstancias de la producción está prevista *«para atender el incremento ocasional e imprevisible de la actividad y las oscilaciones que, aun tratándose de la actividad normal de la empresa, generan un desajuste temporal entre el empleo estable disponible y el que se refiere»*, y siempre que no sea aplicable el contrato fijo-discontinuo.

Igualmente, puede usarse el contrato por circunstancias de la producción para *«atender situaciones ocasionales, previsibles y que tengan una duración reducida y delimitada (…). Las empresas solo podrán utilizar este contrato un máximo de noventa días en el año natural, independientemente de las personas trabajadoras que sean necesarias para atender en cada uno de dichos días las concretas situaciones, que deberán estar debidamente identificadas en el contrato. Estos noventa días no podrán ser utilizados de manera continuada».* Evidentemente, si la situación no se repite en años sucesivos, estaremos ante un contrato temporal.

Sin embargo, el precepto, seguidamente, parece dar a entender que las actividades se van a repetir en años sucesivos. En efecto, así parece desprenderse de la obligación que tienen las empresas de que, *«en el último trimestre de cada año, deberán trasladar a la representación legal de las personas trabajadoras una previsión anual de uso de estos contratos»* **(artículo 15.2 *in fine* ET).**

En consecuencia, la incertidumbre para utilizar una u otra modalidad podría resolverse de este modo:

- Cuando la prestación de servicios sea continuada (esto es, se realice un único período anual, que se repite en años sucesivos: he aquí el carácter discontinuo de la actividad), el contrato será siempre fijo-discontinuo con independencia del número de días trabajados al año, pudiendo ser inferior o superior a noventa días.
- Sin embargo, cuando la prestación de servicios no sea continuada (es decir, que se desarrolle en varios momentos del año, aunque se repita en años sucesivos), el contrato será temporal cuando tenga una duración máxima de noventa días; quedando el contrato fijo-discontinuo para cuando la prestación de servicios anual supere los noventa días.

OCTUBRE 2022

Lun	Mar	Miér	Jue	Vie	Sáb	Dom
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

HASTA EL 20

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas

- Septiembre 2022. Grandes empresas ..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216 y 230
- Tercer trimestre 2022 ..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 136, 210 y 216

Pagos fraccionados Renta

- Tercer trimestre 2022:
  - — Estimación directa 130
  - — Estimación objetiva 131

Pagos fraccionados Sociedades y Establecimientos Permanentes de no Residentes

- Ejercicio en curso:
  - — Régimen general 202
  - — Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales) 222

IVA

- Septiembre 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Tercer trimestre 2022. Autoliquidación 303
- Tercer trimestre 2022. Declaración-liquidación no periódica 309
- Tercer trimestre 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Tercer trimestre 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones 380
- Solicitud de devolución recargo de equivalencia y sujetos pasivos ocasionales 308
- Reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca 341

IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- Septiembre 2022 604

HASTA EL 31

IVA

- Septiembre 2022. Autoliquidación 303
- Septiembre 2022. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Septiembre 2022. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Septiembre 2022. Ventanilla única. Régimen de importación 369
- Septiembre 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones 380
- Tercer trimestre 2022. Ventanilla única. Régimen exterior y de la Unión 369

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

- Tercer trimestre 2022. Cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las entidades de crédito 195

CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA

- Solicitud de inclusión para el año 2023 ..... CCT

La renuncia se deberá formular en el modelo de «Solicitud de inclusión/comunicación de renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria».

IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SEVICIOS DIGITALES

- Tercer trimestre 2022 490

NOVIEMBRE 2022

Lun	Mar	Miér	Jue	Vie	Sáb	Dom
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30				

HASTA EL 7

RENTA

- Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2021, si se fraccionó el pago 102

HASTA EL 21

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas

- Octubre 2022. Grandes empresas ..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216 y 230

IVA

- Octubre 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349

IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- Octubre 2022 604

HASTA EL 30

IVA

- Octubre 2022. Autoliquidación 303
- Octubre 2022. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Octubre 2022. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Octubre 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones 380
- Octubre 2022. Ventanilla única. Régimen de importación 369
- Solicitud de inscripción/baja. Registro de devolución mensual 036
- Solicitud aplicación régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2020 ..... Sin modelo
- SII. Opción o renuncia por la llevanza electrónica de los libros registro 036
- SII. Comunicación de la opción/renuncia por la facturación por los destinatarios de las operaciones o terceros 036

DICIEMBRE 2022

Lun	Mar	Miér	Jue	Vie	Sáb	Dom
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

HASTA EL 20

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas

- Noviembre 2022. Grandes empresas ..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216 y 230

Pagos fraccionados Sociedades y Establecimientos Permanentes de no Residentes

- Ejercicio en curso:
  - — Régimen general 202
  - — Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales) 222

IVA

- Noviembre 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349

IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- Noviembre 2022 604

HASTA EL 30

IVA

- Noviembre 2022. Autoliquidación 303
- Noviembre 2022. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Noviembre 2022. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Noviembre 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones 380

LABORAL

PENSIÓN DE JUBILACIÓN CONTRIBUTIVA Y PRESTACIÓN ECONÓMICA DE IMV

Real Decreto 453/2022, de 14 de junio, por el que se regula la determinación del hecho causante y los efectos económicos de la pensión de jubilación en su modalidad contributiva y de la prestación económica de ingreso mínimo vital, y se modifican diversos reglamentos del sistema de la Seguridad Social que regulan distintos ámbitos de la gestión (BOE n.º 142 de 15 de junio de 2022).

Entrada en vigor: 16 de junio de 2022.

El Real Decreto 453/2022, de 14 de junio, ha establecido normas específicas para la presentación y determinación de la fecha del hecho causante de la pensión de jubilación, con el fin de ampliar la protección otorgada y adecuarla a los cambios sociolaborales y a la evolución económica producida desde que se aprobó la dispersa y en muchos casos rígida normativa que rige esta institución.

Es importante matizar que el hecho causante de la pensión de jubilación se fija en la fecha en la que, por reunirse todos los requisitos exigidos, se causa derecho a la prestación, teniendo incidencia en el cálculo y en los efectos económicos de esta, lo que determina que, en ocasiones, una misma persona tenga la posibilidad teórica de acceder a la jubilación en fechas diferentes y bajo distintas circunstancias, así como que la pensión que pudiera corresponderle en cada caso tenga un contenido y efectos no siempre coincidentes.

Por tanto, y con el fin de evitar las consecuencias negativas para los trabajadores que pueden derivarse de la fecha en que la normativa fija el hecho causante de la pensión de jubilación en ciertos supuestos, el Real Decreto flexibiliza su determinación, posibilitando, con ciertas limitaciones derivadas del propio concepto de jubilación, que sea el propio interesado el que indique la fecha en la cual, reunidas las condiciones para ello, debe fijarse aquel. Se refuerza así tanto el carácter voluntario que ha de presidir el acceso a la pensión de jubilación como la autonomía para decidir el momento y circunstancias de este.

Esta novedad se aplica a todos los regímenes del sistema de Seguridad Social, y todas las modalidades de jubilación, con la excepción de las jubilaciones parciales, que quedan excluidas, y a las que se les aplica su regulación específica.

Así, en su modalidad contributiva, la pensión se entenderá causada en la fecha indicada a tal efecto por la persona interesada al formalizar la correspondiente solicitud. Dicha fecha habrá de estar comprendida dentro de los tres meses anteriores o posteriores al día de presentación de la solicitud, o coincidir con este, salvo que se presente fuera del territorio español en virtud de una norma internacional, en cuyo caso la solicitud habrá de formularse en el plazo previsto en la legislación del país en el que se formule.

Esta fecha indicada por la persona interesada será la que se tenga en cuenta a efectos de considerar la situación de alta, asimilada a la de alta o de no alta ni asimilada, y demás circunstancias de dicha persona, que servirán de base para determinar si tiene derecho a la pensión solicitada, así como, en su caso, el contenido de esta, sin perjuicio de la fecha en que deba surtir efectos económicos en cada caso.

Excepciones cuando la pensión de jubilación se cause desde diversas situaciones

- Si el solicitante está en alta en alguno de los regímenes del sistema de la Seguridad Social, la pensión se entenderá causada el día de la baja en el régimen correspondiente como consecuencia del cese en el trabajo por cuenta propia o ajena.
- En el caso de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) por tener la condición de religioso de la Iglesia Católica o de alta en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios, la pensión se entenderá causada el día de la baja en el régimen correspondiente.
- En las situaciones asimiladas al alta por traslado del trabajador fuera del territorio del Estado al servicio de una empresa española, la pensión se entenderá causada en la fecha del cese en el trabajo.
- En las situaciones asimiladas al alta por excedencia forzosa para ocupar un cargo público, la pensión se entenderá causada en la fecha del cese en el cargo o funciones.
- En el caso de la extinción de los convenios especiales aplicables a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de los parlamentos y gobiernos de las comunidades autónomas o a los españoles que ostenten la condición de funcionarios o empleados de ONG, la pensión se entenderá causada el día de extinción del convenio especial.
- En el supuesto de extinción de la prestación por desempleo o del subsidio por desempleo, incluido el de mayores de 52 años, por el cumplimiento de la edad ordinaria que se exija en cada caso para causar derecho a la pensión contributiva de jubilación, el hecho causante de la pensión de jubilación tendrá lugar el día de cumplimiento de dicha edad.

Momento de presentación de la solicitud

En cualquier supuesto, cabe presentar la solicitud con una antelación máxima de 3 meses a la fecha del hecho causante o en cualquier momento posterior, pero entonces el efecto económico se verá limitado a una retroacción máxima de 3 meses anteriores.

Si el acceso a la pensión de jubilación se efectúa para compatibilizar la misma con la jubilación activa del **artículo 214 LGSS** (jubilación activa) obligatoriamente ha de presentarse dentro de los tres meses inmediatamente anteriores a la fecha del hecho causante.

Prescripción del derecho

El derecho de reconocimiento de la pensión de jubilación no prescribe, y los efectos económicos del reconocimiento del derecho a la pensión se producirán, con carácter general, a partir del día siguiente a la fecha en que se produzca el hecho causante.

Efectos económicos

A partir del día siguiente a la fecha del hecho causante, salvo que la solicitud sea posterior en más de 3 meses al hecho causante, en que el efecto retroactivo máximo será trimestral.

En los supuestos de extinción del desempleo o subsidio por alcanzar la edad ordinaria de jubilación, la fecha de efectos económicos es la de la extinción de aquel desempleo o subsidio, pero entonces vinculado a que la solicitud se presente en los 3 meses siguientes a la resolución firme de extinción. En caso contrario, retroactividad máxima de 3 meses desde solicitud.

Permanece vigente el mecanismo de invitación al pago del **artículo 47.1 LGSS** que puede modificar la fecha de efectos económicos de la pensión a un momento posterior al del hecho causante.

FISCAL

NUEVA PRÓRROGA DE LOS ARTÍCULOS 199 BIS Y 199 TER DE LA «DIRECTIVA DEL IVA»

Directiva (UE) 2022/890 del Consejo de 3 de junio de 2022, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la prórroga del período de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA (DOUEL de 8 de junio de 2022).

Entrada en vigor: 11 de junio de 2022.

La **Directiva 2006/112/CE** del Consejo permite que los Estados miembros apliquen, de manera opcional, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo para el pago del IVA de ciertas entregas de bienes y prestaciones de servicios preestablecidas que sean susceptibles de fraude, en particular, del fraude intracomunitario del operador desaparecido **(artículo 199 bis).** Dicha Directiva también establece la medida especial del mecanismo de reacción rápida **(artículo 199 ter),** que ofrece a los Estados miembros, en determinadas condiciones estrictas, un procedimiento más rápido el cual permite la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, de lo que resulta una respuesta más adecuada y eficaz a un fraude repentino y masivo. El periodo de aplicación de ambos mecanismos finalizaba el 30 de junio de 2022.

La Comisión adoptó dos propuestas legislativas para la introducción del régimen definitivo del IVA, cuyo objetivo es proporcionar una respuesta global al fraude del operador desaparecido. Dichas propuestas, cuya entrada en vigor estaba prevista inicialmente para el 1 de julio de 2022, se siguen negociando en el Consejo y es previsible que ni se adopten antes de dicha fecha, ni entren en vigor en la misma.

Prórroga del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y el mecanismo de reacción rápida

Ambos mecanismos han demostrado su utilidad como medidas temporales y específicas. Su expiración privaría a los Estados miembros de instrumentos eficientes para luchar contra el fraude.

Cercana la fecha de expiración de las medidas establecidas en ambos artículos, se hace necesaria su prórroga, con el fin de que haya tiempo suficiente para que se concluyan las negociaciones en el Consejo sobre el *«régimen definitivo del IVA»* y se sigan desarrollando normas de información modernizadas e instrumentos para combatir la evasión fiscal.

En consecuencia, se prorroga la aplicación de ambos preceptos hasta el 31 de diciembre de 2026.

IMPULSO A LA REHABILITACIÓN RESIDENCIAL

Ley 10/2022, de 4 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE n.º 142 de 15 de junio de 2022).

Entrada en vigor: 16 de junio de 2022.

Son tres los motivos que hacen necesario adoptar medidas en el ámbito de la fiscalidad, mejoras en el régimen de las comunidades de propietarios y en el establecimiento de medidas en el ámbito de la financiación a las actuaciones de rehabilitación, entre otras, hitos marcados en el del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia:

1. El grave deterioro del parque edificatorio y de la vivienda.
2. La importancia de que España responda con la máxima agilidad a los retos nacionales y europeos en materia de rehabilitación edificatoria.
3. La oportunidad de destinar a corto plazo un importante volumen de recursos en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Deducción en el IRPF por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas (artículo 1)

Esta **Ley 10/2022, de 4 de junio,** recoge las modificaciones a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que ya fueron publicadas en el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, publicado en el BOE del pasado 6 de octubre de 2021.

Se modifica la **Ley 35/2006, de 28 de noviembre,** del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para introducir tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del impuesto aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación para la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda:

1ª. Deducción por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda: deducción de hasta un 20 % de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 6-10-2021 hasta el 31-12-2022, con una base máxima de deducción de 5.000 € anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7 % en la demanda de calefacción y refrigeración.

2ª. Deducción por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda: deducción de hasta un 40 % de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 6-10-2021 hasta el 31-12-2022, hasta un máximo de 7.500 € anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 30 % del consumo de energía primaria no renovable, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

3ª. Deducción por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial: aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas desde el 6-10-2021 hasta el 31-12-2023, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable de un 30 % como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B».

El contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 % de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000 euros.

Además se establece que no se integrarán en la base imponible del IRPF las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el **Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre,** por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Modificación en el régimen de las comunidades de propietarios (artículo 2)

Se establecen modificaciones en el régimen de las comunidades de propietarios establecida en la **Ley 49/1960, de 21 de julio,** sobre propiedad horizontal, aplicable a las obras de rehabilitación que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética del edificio o la implantación de fuentes de energía renovable de uso común, estableciendo un régimen de mayoría simple para la realización de tales obras y para la solicitud de ayudas y financiación para su desarrollo.

Modificación del texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (artículo 3)

Se modifica el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana, aprobado por **Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre,** con el fin de reforzar las facultades de las comunidades de propietarios con plena capacidad jurídica para las operaciones crediticias, tanto las relacionadas con el cumplimiento del deber de conservación, como con la rehabilitación y mejora de los edificios.

Línea de avales y límites para la cobertura parcial de la financiación de obras de rehabilitación (artículo 4 y disposición adicional primera)

Se crea una línea de avales para la cobertura parcial por cuenta del estado de la financiación de obras de rehabilitación que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de los edificios de vivienda, ofreciendo cobertura para que las entidades de crédito puedan ofrecer préstamos con un plazo de devolución de hasta 15 años, debiéndose cumplir los siguientes requisitos:

— Las cuantías objeto de la cobertura deberán dedicarse exclusivamente al pago de las obras de rehabilitación siempre que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de los edificios.
— Podrán acceder a estos avales todos aquellos propietarios o comunidades de propietarios que vayan a acometer obras de rehabilitación.
— La verificación del cumplimiento de los requisitos de los beneficiarios de la línea de avales se realizará *«ex post»* por el Ministerio de Transportes Movilidad y Agenda Urbana.

El límite máximo que podrá concederse en la línea de avales será de 1.100 millones de euros, pudiendo aplicar por Acuerdo de Consejo de Ministros el remanente no aplicado a la línea de avales para la cobertura por cuenta del Estado de la financiación a arrendatarios en situación de vulnerabilidad social y económica como consecuencia de la expansión del COVID-19.

La OCDE espera implantar el acuerdo de fiscalidad mínima para empresas en 2024

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha avanzado que el acuerdo internacional de fiscalidad mínima para empresas entrará probablemente en vigor a partir de 2024, aunque hasta ahora la fecha objetivo era que se implementara en 2023, según ha indicado el secretario del organismo, Mathias Cormann.

Cormann comentó que se están produciendo una serie de *«conversaciones difíciles»* sobre ciertos aspectos técnicos del acuerdo. *«Fijamos de forma deliberada una fecha muy ambiciosa para implementarlo para mantener la presión y nos ha ayudado a mantener el ímpetu. Pero sospecho que probablemente lo que suceda es que terminemos con la implementación práctica en 2024»*, subrayó Cormann.

La OCDE cerró en su día un acuerdo con 136 países para aplicar una fiscalidad mínima para las empresas multinacionales. Sin embargo, este acuerdo necesita ahora de implementación y cambios a nivel de jurisdicción en los países firmantes.

Agencia Europa Press

El Supremo abre la posibilidad de pagar el IVA después de cobrar la factura

El Tribunal Supremo ha abierto la puerta con una pionera sentencia a que autónomos, profesionales liberales y pequeñas y medianas empresas puedan declarar el devengo del IVA una vez que lo hayan cobrado.

Este fallo de la Sección Segunda de la sala de lo Contencioso-Administrativo da la razón al abogado Francisco Tejado Vaca, que recurrió el pago de una cuota de 73.08 euros de una minuta correspondiente al ejercicio de su profesión.

Tejado Vaca había impugnado la liquidación provisional girada con fecha del 27 de septiembre de 2016 correspondiente al cuarto trimestre de 2015. El órgano gestor incrementó la cuota en estos 73.08 euros procedente de operaciones no declaradas correspondiente a la prestación de sus servicios como abogado. Por ello, denunció el ataque a la libertad de empresa y al derecho fundamental de la propiedad.

Aunque el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJA) ya había dado la razón al abogado en 2019, la Abogacía del Estado presentó un recurso contra este fallo, que finalmente el Supremo ha desestimado.

El abogado sevillano celebra el fallo del alto tribunal, pero se mantiene crítico con la jurisprudencia actual: *«Es una sentencia pionera porque viene a dar claridad a esta cuestión, que era un poco pantanosa por las distintas interpretaciones que se podían derivar de la propia esencia de la cuestión. Lo vuelvo a decir: la ley no es precisa ni clara ni tampoco lo es la ley del IVA»*.

Consejo General de la Abogacía Española

2 de cada 10 empresas consideran el metaverso como el «futuro» de los negocios

La situación de pandemia y el auge de la tecnología han impulsado la digitalización en todo tipo de ámbitos, incluido el laboral. Esta realidad presenta un escenario donde estudiantes y profesionales deben adaptar sus habilidades y conocimientos a un contexto totalmente marcado por el auge de la demanda de perfiles digitales y tecnológicos. En este sentido, toma especial relevancia el metaverso, un espacio virtual que está acaparando las miradas del sector económico y empresarial. En concreto, según el estudio *Metaverso para marcas* realizado por Sortlist, un 22 % de las compañías ven el metaverso como el *«futuro»* de los negocios y, en la misma línea, más de un 15 % lo entienden como una nueva manera de hacer negocios.

Además, según el informe elaborado por la consultora Analysis Group y financiado por Meta, este universo virtual podría contribuir 3 billones de dólares del PIB mundial en 2031, lo que supondría un 2,8 % del total. Más allá de la cuantía económica, también cabe destacar la previsión de Business Reportes, que estima que en un 50 % de las actividades diarias en 2025 desempeñarán a través del metaverso, lo que incluye tanto cuestiones de entretenimiento como actividades laborales.

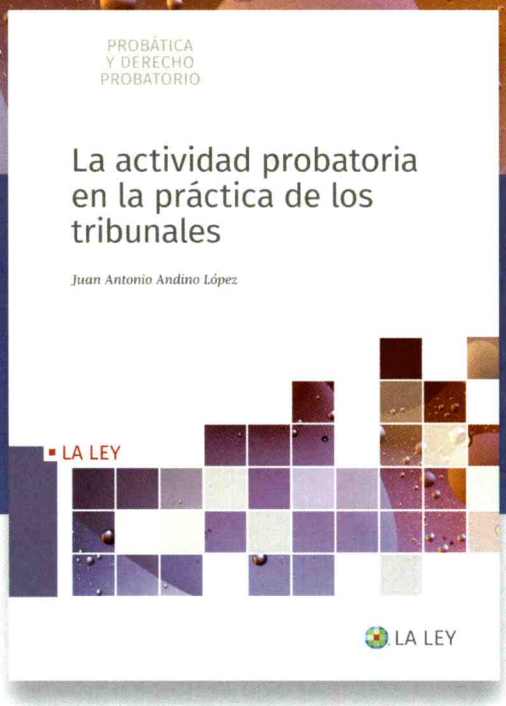
Así pues, la llegada de nuevas tecnologías obliga al entorno laboral y a los profesionales a reinventarse para adaptarse a un mercado condicionado por el auge del metaverso. En este sentido, Giancarlo Valente, co-founder de Aulab, empresa especializada en formación en el ámbito del desarrollo *web*, señala que *«las infraestructuras educativas son el primer eslabón para formar a profesionales competentes en el ámbito digital y tecnológico»*. Además, añade que *«para ello, es imprescindible crear sinergias entre el entorno empresarial y el ámbito educativo»*. A grandes rasgos, Valente afirma que *«el éxito del metaverso solo será posible si existen perfiles cualificados en posiciones vinculadas con la ingeniería informática, la ciberseguridad o la realidad virtual, entre otras profesiones al alza»*.

Wolters Kluwer

LA LEY

LA LEY

La actividad probatoria en la práctica de los tribunales



Una radiografía completa sobre aspectos prácticos que concurren en la actividad probatoria: Psicología del testimonio, falacias argumentativas, introducción de hechos inéditos, secreto profesional, correspondencia entre letrados, el heurigrama...

La prueba es, sin duda, el trámite o la **fase procesal más determinante dentro de un litigio**. Sin prueba no hay sentencia que pueda estimar las pretensiones de la parte. La presente monografía no aborda únicamente la práctica de la prueba desde una perspectiva "técnico-jurídica" sino que aporta otros muchos **elementos que el abogado necesariamente debe de conocer**: relevancia y admisibilidad de la misma, su exclusión, la psicología del testimonio, la aportación procesal de correspondencia entre letrados, etc.

Autor: Juan Antonio Andino López

También en digital

Tu libro en Smarteca, ahora mucho más que un libro:

Consulta en las **bases de datos de Wolters Kluwer** todas las referencias legales y jurisprudenciales citadas.

Consulta las condiciones de compra de esta obra en:

tienda.wolterskluwer.es
91 602 01 82
clienteslaley@wolterskluwer.es

GRUPO ASESOR ROS

www.rosgrupoasesor.es

Elche:
Plaza de palacio, 1 entlo.
03202 Elche
Tel: 34 965 45 51 45
Fax: 34 965 45 46 49
elche@rosgrupoasesor.es

Dto. Juridico:
Major de la Vila, 9 entlo.
03202 Elche
Tel: 34 965 42 44 09
Fax: 34 966 61 50 52
juridico@rosgrupoasesor.es

Dto. Auditoria:
Major de la Vila, 9 entlo.
03202 Elche
Tel: 34 965 45 51 45
Fax: 34 966 45 46 49
auditoria@rosgrupoasesor.es

Elda:
Juan Carlos I, 3 entlo.
03600 Elda
Tel: 34 965 39 27 62
Fax: 34 966 96 57 23
elda@rosgrupoasesor.es

Guardamar:
Mayor, 10 entlo.
03140 Guardamar
Tel: 34 965 72 75 11
Fax: 34 965 72 75 29
guardamar@rosgrupoasesor.es