



GRUPO ASESOR ROS

Reforma laboral y novedades fiscales

SUMARIO

Editorial

Fiscal

Novedades fiscales
aplicables en 2022

Laboral

Reforma Laboral:
aspectos más notables
del Real Decreto-ley
32/2021

Mercantil y Civil

La factura electrónica
será obligatoria para
pymes y autónomos

Contabilidad

Ampliación
de capital,
adquisición de
crédito y cálculo
del importe neto
de la cifra de
negocios

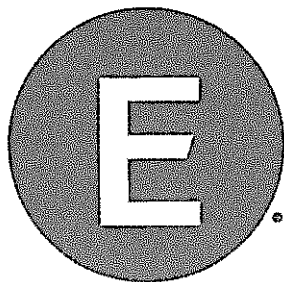
Agenda

Normativa

Hemeroteca

MARZO 2022





A punto de finalizar 2021, el Boletín Oficial del Estado vino cargado con la publicación de diversas normas que el Gobierno ya había anunciado que verían la luz antes de adentrarnos en 2022.

El 29 de diciembre el BOE anunciaba dos de ellas: la **Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022**, y la **Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones**. Solo un día después, el 30 de diciembre, el BOE anunciaba la **Reforma Laboral** a través de la publicación del **Real Decreto-ley 32/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma laboral, la garantía de la estabilidad en el empleo y la transformación del mercado de trabajo**, entrando en vigor su texto al día siguiente, el 31 de diciembre de ese mismo año.

Con todas estas novedades laborales y fiscales, sin olvidarnos de diversos proyectos mercantiles que se esperan fructifiquen a lo largo de 2022, hemos preparado los siguientes contenidos en este primer boletín del asesor del año.

En materia fiscal, un artículo que ya viene siendo un clásico: **Novedades fiscales aplicables en 2022**. Mediante sencillos cuadros explicativos, este artículo pretende ofrecer una visión global de todas las novedades fiscales para este año.

Por lo que respecta a la materia laboral, como no podía ser de otra manera, nos centramos en la **Reforma Laboral: aspectos más notables del Real Decreto-ley 32/2021**. En este artículo destacamos las particularidades principales que desarrolla esta tan esperada y mediática reforma.

Pasando al ámbito mercantil, el proyecto de Ley Crea y Crece incluye la propuesta de implantar la factura electrónica obligatoria para todas las empresas y autónomos, independientemente de su tamaño, con el objetivo de acortar plazos de pago y garantizar una mayor trazabilidad contra el fraude: **La factura electrónica será obligatoria para pymes y autónomos**.

Y, en último lugar, la propuesta contable viene de la mano de una serie de consultas que se han planteado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: **Ampliación de capital,**

adquisición de crédito y cálculo del importe neto de la cifra de negocios. El ICAC responde a tres consultas relacionadas con el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas, el tratamiento contable de la adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria, antes y después de la reforma introducida en el PGC y la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021.

Dada la importancia que el ámbito laboral está protagonizando en estos primeros compases del 2022, hemos optado por dedicar todo el aparatado de normativa a la Reforma de las Pensiones 2022. Desarrollando los puntos más destacados que presenta la **Ley 21/2021, de 28 de diciembre**, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones, efectiva desde el pasado 1 de enero de 2022.



Novedades fiscales aplicables en 2022

Mediante sencillos cuadros explicativos, este artículo pretende ofrecer una visión global de todas las novedades fiscales para este año. Las modificaciones indicadas en el esquema tienen efectos durante todo 2022, salvo aquellas que se indica una fecha diferente. Además, como información adicional, se menciona la norma reguladora donde se encuentra legislada y, entre paréntesis, la norma modificadora.

Tipos de gravamen en Sociedades, IVA y No Residentes, reducción por planes de pensiones y deducciones temporales en IRPF, cambios en modelos de autoliquidaciones y en informativas, nuevo epígrafe IAE, bonificaciones

en impuestos locales y más medidas recogidas en la LPGE y otras normas son las novedades que cabe destacar en el siguiente esquema que presentamos a continuación.

MÓDULOS	
Novedad 2022	Norma reguladora
Podrán seguir en módulos en 2022 aquellos que no superen los siguientes límites de facturación en 2021: para el conjunto de actividades económicas, 250.000 €. Y 125.000 € cuando el destinatario sea empresario o profesional.	DT 32.ª LIRPF y DT 13.ª LIVA (Artículos 60 y 64 LPGE 2022)
Módulos e instrucciones aplicables en 2022.	Orden HFP/1335/2021

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	
Novedad 2022	Norma reguladora
Minoración del límite general de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social: 1.500 €. Se eleva la cuantía del incremento de este límite a 8.500 €, incluyendo las aportaciones del trabajador al mismo instrumento (si son de igual o inferior importe a la contribución empresarial).	Artículos 51.5 y 52.1 y DA 16.ª LIRPF y artículo 5.3 TRLRFPF (Artículo 59 y DF 9.ª LPGE 2022)
Aplicación del régimen de diferimiento a los fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF) extranjeros, estableciéndose un régimen transitorio para las adquisiciones de ETF extranjeros que coticen en una bolsa extranjera y que se comercialicen en España anteriores a 1-1-2022.	Artículo 94.1.a) y 2.a) y DT 36.ª LIRPF (Artículo Tercero. Cinco y Siete Ley 11/2021).
Tres nuevas deducciones temporales por obras que mejoren la eficiencia energética aplicables desde 6-10-2021. Las aplicables a viviendas estarán vigentes hasta 31-12-2022 y la aplicable a edificios estará vigente hasta 31-12-2023.	DA 50.ª LIRPF (Art. 1 Real Decreto-ley 19/2021)
No tributación en el IRPF de las ayudas públicas por erupción volcánica u otras causas naturales. Con efectos desde 1-1-2021.	DA 5ª.1.c) LIRPF (Artículo 4 Real Decreto-ley 25/2021)
Exención de las ayudas excepcionales por daños personales y reducción de los índices de rendimiento neto para las explotaciones y actividades agrarias en las que se hayan producido daños por las erupciones del volcán en La Palma. En vigor desde el 6-10-2021.	Artículos 4, 25 y 26 Real Decreto-ley 20/2021

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	
Novedad 2022	Norma reguladora
Tributación mínima: — 15 % para contribuyentes con un INCN igual o superior a 20.000.000 € durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal. No aplicable a determinadas sociedades que tributan a tipos reducidos. — 10 % en entidades de nueva creación, cuyo tipo es del 15 %. — 18 % para entidades de explotación de hidrocarburos cuyo tipo general es del 30 %. Especialidades también para las cooperativas, y las entidades de la Zona Especial Canaria.	Artículos 30, 30 bis y 41 LIS (Artículo 61 LPGE 2022)
Se reduce al 40 % la bonificación para las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.	Artículo 49.1 LIS (Artículo 61 LPGE 2022)
La cuota íntegra del grupo fiscal minorada en el importe de las deducciones y bonificaciones, no podrán dar lugar, en ningún caso, a una cuota líquida negativa.	Artículo 71.1 LIS (Artículo 61 LPGE 2022)
Se incrementan los requisitos que deben cumplir los socios para que las SICAV puedan aplicar el tipo de gravamen del 1 %. Se establece un régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación, para que sus socios puedan trasladar su inversión a otras IIC que cumplan los requisitos para mantener el tipo de gravamen del 1 %.	Artículo 29.4.a) y DT 41.ª LIS (Artículo Primero. Dos y Seis Ley 11/2021)
Nuevo modelo 237 para el gravamen especial sobre beneficios no distribuidos por las SOCIMIS. De aplicación para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2021.	Orden HFP/1430/2021
No tributación en el IS de las ayudas públicas por erupción volcánica u otras causas naturales. Con efectos desde 1-1-2021.	DA 3.ª.1.c) LIS (Artículo 4 Real Decreto-ley 25/2021)
Régimen transitorio (2021 a 2025) de tributación de las participaciones con un valor de adquisición superior a 20.000.000 €.	DT 40.ª LIS (Artículo 65 LPGE 2021)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	
Novedad 2022	Norma reguladora
Normas aduaneras, del IVA y de Impuestos Especiales de Fabricación, sobre buques y aeronaves, entregas en tiendas libres de impuestos y para la venta a bordo a viajeros. En vigor desde 8-9-2021.	Orden HAC/559/2021
Consumidores con potencia contratada hasta 10 kW, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación, siempre que el precio medio mensual del mercado mayorista de la electricidad esté por encima de los 45 € por MWh, tipo 10 % desde 26-6-2021 hasta 30-4-2022.	Real Decreto-ley 12/2021 Real Decreto-ley 17/2021 DA 1.ª Real Decreto-ley 29/2021
Consumidores perceptores del bono social de electricidad y con condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, tipo 10 % desde 26-6-2021 hasta 30-4-2022.	Real Decreto-ley 12/2021 Real Decreto-ley 17/2021 DA 1.ª Real Decreto-ley 29/2021
Productos sanitarios para diagnóstico in vitro de la COVID-19 conformes con la normativa comunitaria, vacunas contra la COVID-19 autorizadas por la CE, así como los servicios de transporte, almacenamiento y distribución, tipo 0 % , desde 24-12-2020 hasta 31-12-2022.	DF 7.ª Real Decreto-ley 35/2020
Material sanitario para combatir la COVID-19 entregado a entidades de derecho público, clínicas o centros hospitalarios o entidades privadas de carácter social, tipo 0 % hasta 30-6-2022.	DA 1.ª y Anexo Real Decreto-ley 7/2021 DA 1.ª Real Decreto-ley 29/2021
Mascarillas quirúrgicas desechables, tipo 4 % desde 19-11-2020 y hasta el 30-6-2022.	Artículo 7 Real Decreto-ley 34/2020 DA 1.ª Real Decreto-ley 29/2021
Suspensión de los aranceles y el IVA a la importación de equipos sanitarios en la Unión Europea, desde 1-1-2022 a 30-6-2022.	Decisión (UE) 2021/2313
Intrastat. Nuevo contenido y plazos de presentación de la declaración de intercambio de bienes dentro de la Unión Europea.	Orden HFP/1480/2021
Modelo 390. Se transforma el diseño de identificación. La casilla 93 se denomina «Entregas intracomunitarias de bienes y servicios». Se suprime la casilla 112, se da nueva denominación a las casillas 103 y 110 y se crean las casillas 125, 126, 127 y 128.	Orden HFP/417/2017 (Orden HAC/646/2021)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	
Novedad 2022	Norma reguladora
Los nuevos tipos mínimos del Impuesto sobre Sociedades se aplican en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente .	Artículos 19.4, 5 y 6 y DA 10.ª LIRNR (Artículo 63 LPGE 2022)
Exención por beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices o EPs en el EEE: se suprime si el valor de adquisición de la participación es superior a 20.000.000 €, y se exige una participación directa e indirecta, de al menos el 5 %. Aplicable a las participaciones desde 2021 a 2025.	Artículo 14.1.h) y DT 2.ª LIRNR (Artículo 64 LPGE 2021)
Modelo 210. Modificaciones en la presentación telemática en vigor aplicable a partir de 1-6-2022.	Orden EHA/3316/2010 (Orden HFP/915/2021)

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	
Novedad 2022	Norma reguladora
Se permite que la base imponible del impuesto sea la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición de un terreno cuando así lo solicite el obligado tributario; se fija un coeficiente para gravar las plusvalías generadas en menos de un año; los Ayuntamientos podrán bajar el impuesto hasta un 15 % y tendrán 6 meses para adaptarse. En vigor desde 10-11-2021.	Artículos 104, 107 y 110 LHHLL (Real Decreto-ley 26/2021)

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	
Novedad 2022	Norma reguladora
Nuevo grupo en la sección segunda de las Tarifas del IAE: periodistas y otros profesionales de la información y la comunicación.	Nuevo grupo 863 Real Decreto Legislativo 1175/1990 (Artículo 62 LPGE 2022)
Bonificación hasta el 50 % de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos en los locales afectos a la actividad económica. En vigor desde 23-12-2021.	Artículo 88.2.f LHHLL (DF 5.ª Real Decreto-ley 29/2021)

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES	
Novedad 2022	Norma reguladora
Bonificación hasta el 50 % de la cuota íntegra a favor de los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos, condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. En vigor desde 23-12-2021.	Artículo 74.7 LHHLL (DF 5.ª Real Decreto-ley 29/2021)

IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS	
Novedad 2022	Norma reguladora
Bonificación hasta el 90 % a favor de las construcciones, instalaciones u obras necesarias para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos. En vigor desde 23-12-2021.	Artículo 103.2.f LHHLL (DF 5.ª Real Decreto-ley 29/2021)

TASAS Y CÁNONES	
Novedad 2022	Norma reguladora
Se realizan ajustes en las tasas de cuantía fija, en las aplicables por reserva del dominio público radioeléctrico, tasas de Tráfico, las tasas ferroviarias y las tasas portuarias.	Artículos 66 a 75 LPGE 2022
Modificación temporal (hasta 31-12-2022) de las cuantías unitarias de los cánones ferroviarios .	DT 6.ª LPGE 2022
Se modifica la tasa por servicios prestados por el Registro de la Propiedad Intelectual .	Artículo 20 Ley 66/1997 (DF 5.ª LPGE 2022)
Se modifican las tasas por los servicios y actividades en materia de plaguicidas de uso ambiental y en la industria alimentaria y para los biocidas .	Artículo 33 Ley 53/2002 (DF 10.ª LPGE 2022)

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	
Novedad 2022	Norma reguladora
Exención de operaciones reguladas en el Real Decreto-ley 24/2021: emisión, transmisión y amortización de bonos garantizados y participaciones hipotecarias y certificados de transmisión de hipoteca y su reembolso; transmisiones de activos para constituir el patrimonio separado en caso de concurso de la entidad emisora y transmisión de préstamos a otra entidad de crédito para la financiación conjunta de las emisiones. En vigor desde 4-11-2021.	Artículo 45.1.B).33 TRLITPAJD (DF 2.º Real Decreto-ley 24/2021)
Exentas las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin garantía hipotecaria en aplicación de la suspensión de las obligaciones de pago de intereses y principal aprobadas por la erupción del volcán en La Palma . En vigor desde 6-10-2021.	Artículo 45.1.B).32 TRLITPAJD (DF 1.º Real Decreto-ley 20/2021)
El valor de referencia de un inmueble servirá como base imponible del impuesto, sin que dicho valor pueda superar el valor de mercado, para lo que se emplean factores de minoración. Si el valor declarado, el precio o la contraprestación pagada son superiores al de referencia, se tomará como base imponible el mayor. En actos jurídicos de las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto inmuebles, cuando la base imponible se determine en función del valor de los mismos, éste no podrá ser inferior a su valor de referencia. Aplicable también al ISD y al Impuesto sobre el Patrimonio. Valores de referencia para 2022 publicados en sede del catastro.	DF 3.º TRLCI Orden HFP/1104/2021
Se actualiza en un 1 % la escala por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios.	Artículo 43 TRLITPAJD (Artículo 65 LPGE 2022)
Precios medios de venta aplicables a los medios de transporte usados en 2022. Aplicable también al ISD y al Impuesto Especial sobre Determinados medios de transporte.	Orden HFP/1442/2021

CONVENIOS INTERNACIONALES	
Novedad 2022	Norma reguladora
Convenio multilateral, para implementar medidas para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en los tratados bilaterales en materia tributaria, que afecta a 88 Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.	Convenio multilateral 24-11-2016

PARAÍSOS FISCALES	
Novedad 2022	Norma reguladora
En la última lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales se retira a Anguila, Dominica y Seychelles.	Lista revisada de la UE

INFORMACIÓN ANUAL	
Novedad 2021	Norma reguladora
Interés legal del dinero: 3 %.	DA 46.ª LPGE 2022
Interés de demora: 3,75 %.	
IPREM . Diario: 19,30 €. Mensual: 579,02 €. Anual: 6.948,24 €.	DA 101.ª LPGE 2022
En los supuestos en que la referencia al SMI ha sido sustituida por referencia al IPREM será de 8.106,28 € en cómputo anual. Si se excluyen las pagas extraordinarias, 6.948,24 €.	
Calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2022, a efectos de cómputo de plazos.	Resolución 24-11-2021

DECLARACIONES INFORMATIVAS (*)	
Novedad 2022	Norma reguladora
Modelo 156 Identificación de la declaración complementaria que se hubiera presentado, en su caso, por el contribuyente.	Orden HAC/3580/2003 (Orden HFP/1351/2021)
Modelo 179 Se aprueba de nuevo la Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Aplicable a las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos realizadas a partir del 26 de junio de 2021, y cuya intermediación se haya producido a partir de esta fecha.	Orden HAC/612/2021
Modelo 180 Identificación de la declaración complementaria que se hubiera presentado, en su caso, por el contribuyente.	Orden de 20-11-2000 (Orden HFP/1351/2021)
Modelo 182 Identificación de la declaración complementaria que se hubiera presentado, en su caso, por el contribuyente.	Orden EHA/3021/2007 (Orden HFP/1351/2021)
Modelo 187 En el campo «clave de origen o procedencia de la adquisición o enajenación», se incluye nueva clave «K», origen de la operación para la entrega de acciones liberadas de sociedades de inversión colectiva.	Orden HAP/1608/2014 (Orden HFP/1351/2021)
Modelo 189 Nuevo campo «nominal de los valores», valor nominal unitario de los títulos correspondientes. Se modifica el campo «número de valores», total de títulos sobre los que el declarado tenga un determinado porcentaje de participación.	Orden EHA/3481/2008 (Orden HFP/1351/2021)
Modelo 198 Dos nuevos campos: «NIF intermediario» y «apellidos y nombre o razón social del intermediario». Modificaciones en los campos «porcentaje de participación», «compensación monetaria entregada/recibida» y «compensaciones», ejercicio operación relacionada, y «clave de operación». Los notarios están exonerados de su presentación en la medida en que se suministre a la AEAT la información prevista en el convenio de colaboración. Bastará con la remisión telemática de la información equivalente contenida en el Índice Único Notarial.	Orden EHA/3895/2004 (Orden HFP/1351/2021 y Orden HAC/1276/2020) Convenio AEAT y Notariado sobre suministro de información
Modelo 289 Se adapta al Brexit. Actualización de anexos I y II, incluyendo los países con los que se intercambiará a partir del ejercicio 2022. Se incluyen Kenia, Maldivas y Jamaica y se modifica Gibraltar y Reino Unido que se trasladan a la columna de países terceros. Se regulan nuevos supuestos de declaración de cuentas sin comunicar. Presentación mediante Web Service .	Orden HAP/1695/2016 (Orden HAC/1276/2020 y Orden HFP/1351/2021)
Modelo 296 Nuevas subclaves: 12. Dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuados de gravamen; y 13. Perceptor contribuyente del IRPF del régimen especial de trabajadores desplazados. Nuevo campo «ingresos a cuenta repercutidos».	Orden EHA/3290/2008 (Orden HFP/1351/2021)
Modelo 347 Se actualizan los anexos I y II a la situación actual de los países comprometidos al intercambio de información. Modificaciones para poder incluir a empresarios o profesionales cuyo NIF IVA comience por XI, asignado por el Reino Unido a empresarios que puedan acogerse al protocolo de Irlanda del Norte.	Orden EHA/3012/2008 (Orden HFP/1351/2021 y Orden HFP/1395/2021)
Modelo 349 Se modifica la codificación del NIF IVA para posibilitar la correcta declaración de operaciones intracomunitarias en los términos del Acuerdo de retirada del Reino Unido de la UE.	Orden EHA/769/2010 (Orden HAC/1274/2020)
Nueva obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales , a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de terceros. En vigor desde 11-7-2021.	DA 13ª.6 y 7 LIRPF (Artículo Tercero.Seis Ley 11/2021)
Nueva obligación de información por parte de los beneficiarios de acciones . Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación. Entra en vigor el 3-5-2021.	Artículo 93.1.d) LGT (Ley 5/2021)

(*) Declaraciones informativas 2021 que se presentan a partir del 1-1-2022.



Reforma Laboral: aspectos más notables del Real Decreto-ley 32/2021

La Reforma Laboral entró en vigor el día 31 de diciembre del año pasado, a través de la publicación en el Boletín Oficial de Estado del Real Decreto-ley 32/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma laboral, la garantía de la estabilidad en el empleo y la transformación del mercado de trabajo. En este artículo destacamos las particularidades principales que desarrolla esta tan esperada y mediática reforma.

La Reforma Laboral entró en vigor el día 31 de diciembre, con carácter general, si bien con algunas particularidades relativas, básicamente, a las nuevas modalidades contractuales.

REORDENACIÓN DE LAS MODALIDADES CONTRACTUALES

1. Recuperación de la primacía del contrato indefinido

Desaparece del ET la mención que se incluía en el **artículo 15.1** y que establecía que el contrato de trabajo «podrá concertarse» por tiempo indefinido o por duración determinada. De este modo, a partir de ahora **el contrato de trabajo «se presume» concertado por tiempo indefinido (artículo 15.1 ET).**

2. Se reduce la contratación temporal «ordinaria»

Se mantienen solo dos modalidades contractuales generales: contratos estructurales (el antiguo «eventual») y contratos formativos. Por lo tanto, desaparece de nuestro ordenamiento el contrato de obra y servicio que permitía tener hasta tres años, cuatro si el convenio lo autorizaba, a un trabajador bajo esta modalidad temporal.

3. Objeto de la contratación temporal

Se reordena y endurece el redactado justificativo del objeto de la contratación temporal que se suscriba, muy especialmente en los contratos temporales estructurales.

4. Contratos de obra y servicio, eventual, interinidad y formación vigentes con la anterior regulación

Se mantienen los contratos de las modalidades «antiguas» (obra y servicio, eventual, interinidad o formación) que estén vigentes a fecha de la presente hasta la finalización de su duración máxima en atención a la anterior regulación. Se establece una «vacatio legis» o **moratoria de 3 meses**, es decir, hasta el 31 de marzo, para la **entrada en vigor de los nuevos contratos de sustitución y de carácter formativo.**

5. Régimen transitorio para contratos de obra y servicio y eventuales celebrados entre 31-12-2021 y 30-3-2022

Se establece un régimen transitorio para aquellos contratos de obra y servicio y eventuales por circunstancias de la producción celebrados desde

el 31-12-2021 hasta el 30-3-2022. Los mismos se regirán por la normativa legal o convencional vigente en el momento de su concertación si bien **su duración no podrá ser superior a 6 meses.**

6. Nuevos contratos estructurales

Podrán formalizarse por dos causas diversas: **por circunstancias de la producción y por sustitución de persona trabajadora** (el antiguo de «interinidad» ahora renombrado.)

a) Contrato estructural por circunstancias de la producción (artículo 15.2 ET)

Este contrato obedecerá a incrementos ocasionales imprevisibles de la producción u oscilaciones de la demanda, cuando ello cree un desajuste temporal entre el empleo estable disponible y el que realmente se requiera con el aumento de la actividad. Entre esos desajustes expresamente se destacan aquellas que deriven de las vacaciones anuales.

Su duración máxima será 6 meses ampliables a 12, exclusivamente vía negociación en convenio sectorial. Una sola prórroga en caso de inicialmente el contrato se hubiera concertado por duración inferior a la máxima.

Esta contratación podrá emplearse también para cubrir situaciones ocasionales, previsibles o regulares de corta duración: campañas de Navidad, campañas del campo y cuestiones análogas. No obstante, se limita su duración a un máximo de 90 días al año no consecutivos por trabajador. La previsión anual de estas contrataciones deberá ser conocida por la representación de los trabajadores en el último trimestre del año anterior.

b) Contrato por sustitución de persona trabajadora (artículo 15.3 ET)

Se formalizará para sustituir a trabajadores con reserva del puesto de trabajo (IT, maternidades, paternidades, excedencias, etc.) o para cubrir la jornada reducida por causa legal o convencional (antigua interinidad por sustitución.)

En el contrato se deberá indicar claramente, como ya venía sucediendo, la persona sustituida y la causa. Se establece un plazo máximo de 15 días en que sustituto y sustituido puedan solapar su prestación de servicios al inicio del contrato de sustitución para garantizar el desempeño adecuado del puesto.

Del mismo modo, se mantiene esta modalidad para la cobertura de vacantes durante un proceso de selección (antigua interinidad por vacante.) En este supuesto, la duración de esta modalidad temporal no podrá exceder de tres meses.

7. Encadenamiento de contratos

Vinculado con estas modalidades contractuales, se reduce la duración del encadenamiento o concatenación de contratos para considerar a una persona fija, a 18 meses en un período de 24 meses. Recordemos que antes de la reforma estos límites se situaban en 24 meses dentro de un período de 30 meses (**artículo 15.5 ET**).

8. Contratos de duración determinada inferior a 30 días

Su penalización con encarecimiento de la cotización social de los contratos de duración determinada inferior a 30 días, excluyéndose los contratos de sustitución y regímenes especiales agrarios, empleados de hogar y minería del carbón. Concretamente estos contratos tendrán una cotización adicional a cargo del empresario de unos 26 euros el mes que se den de baja. Ese cálculo se obtiene multiplicando por 3 la cuota resultante de aplicar a la base mínima diaria de cotización del grupo 8 del RGSS por contingencias comunes (37,53 euros), el tipo general de cotización a cargo de la empresa para la cobertura de tales contingencias (23,60 %).

9. Incremento de sanciones ITSS

Se prevén nuevas infracciones en el **Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto**, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social (LISOS), en materia de contratación temporal, actuaciones de carácter fraudulento por quienes implementan medidas de flexibilidad interna o en materia de empresas de trabajo temporal.

Importante incremento de las sanciones por parte de la Inspección de Trabajo en caso de fraude en la contratación temporal e **imposición de multas por cada contrato fraudulento formalizado a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley y no en conjunto como se hacía hasta la fecha**. Las sanciones se fijan de la siguiente forma:

- Grado mínimo: pasan de los 750 euros actuales a entre 1.000 y 2.000 euros.
- Grado medio: pasan de los 1.000 euros a una horquilla, a tenor de la gravedad, de entre 2.001 a 5.000 euros.
- Grado máximo: actualmente se encontraba en 7.500 euros, pasa a una horquilla entre 5.001 a 10.000 euros.

10. Contratos formativos

Se refuerza su definición y la causalidad de los mismos, distinguiéndose dos modalidades:

a) *Contrato de formación dual o en alternancia trabajo-formación (antiguo contrato de formación-aprendizaje) (artículo 11.2 ET)*

Se podrá **formalizar** con personas que carezcan de la cualificación profesional reconocida por las titulaciones o certificaciones profesionales exigidas para concertar un contrato formativo para la obtención de práctica profesional (el antiguo contrato de prácticas).

No se establece **límite de edad** para formalizar esta relación, salvo en el caso de que este contrato se suscriba en el marco de certificados de profesionalidad del nivel 1 y 2, y programas del denominado Catálogo de especialidades formativas del Sistema Nacional de Empleo, en cuyo caso se establece un límite de hasta 30 años.

Su **duración** será de un mínimo de 3 meses y de un máximo de 2 años y podrá desarrollarse al amparo de un solo contrato de forma no continuada, a lo largo de diversos períodos anuales, coincidentes con los estudios, de estas previsto ello en el plan o programa formativo de esa persona.

El **tiempo de trabajo en la empresa**, que será compatible con la **formación teórica** en el centro correspondiente y directamente relacionada con la mis-

ma, no podrá superar el 65 % de la jornada prevista en el convenio o legal, durante el primer año, y el 85 % durante el segundo año.

La **retribución** de este colectivo de personas trabajadoras será la regulada en el convenio de aplicación, si bien nunca podrá ser inferior al 60 %, durante el primer año, ni al 75 %, durante el segundo, de la cuantía recogida en la norma colectiva para la categoría del trabajador y funciones que desarrolle.

Se exigirá la figura del **tutor**, ya existente antes de la reforma, que controle, ayude y vehicule la actividad de la persona trabajadora durante toda la vida de esta relación.

No cabe **período de prueba** en estas relaciones, ni se podrán hacer horas extras (salvo de fuerza mayor), ni complementarias, ni trabajo nocturno ni a turnos (con alguna excepción tasada vinculada a razones organizativas).

b) *Contrato para la obtención de práctica profesional (antiguo contrato en prácticas) (artículo 11.3 ET)*

Este contrato se formaliza para la obtención de la práctica profesional en una empresa adecuada al nivel de estudios obtenidos por la persona trabajadora. Esta deberá tener un **título universitario o título de grado medio o superior, especialista, master profesional y titulaciones análogas** específicamente desarrolladas en el ET a estos efectos.

Se deberá suscribir dentro de los **3 años siguientes a la finalización de los estudios** (5 años para las personas con discapacidad). Recordemos que antes de la reforma esos límites se establecían en 5 y 7 años, respectivamente.

— **Duración:** mínimo de 6 meses y máximo de 12 meses. Cabe período de prueba de duración no superior a 1 mes, salvo lo dispuesto en convenio colectivo. No podrán hacer horas extras, salvo aquellas por fuerza mayor.

— **Retribución:** será la recogida en el convenio de aplicación, o en su defecto, la del grupo profesional y nivel retributivo correspondiente a las funciones desempeñadas. En ningún caso esta retribución podrá ser inferior a la retribución mínima establecida para el contrato formativo en alternancia (60 % / 75 %) ni al SMI en proporción al tiempo efectivo de trabajo.

11. Fomento y potenciación del contrato fijo discontinuo (artículo 16 ET)

Esta es una de las medidas destacadas de la reforma con el fin de desincentivar la contratación temporal. Se trata de una modalidad que ya existía en nuestro ordenamiento, pero la nueva ordenación de la misma pretende generalizar este contrato con el fin último de reducir los contratos temporales.

Se utilizará para la realización de **trabajos de naturaleza estacional o actividades de temporada**. Se posibilita la suscripción de esta modalidad para contratas o subcontratas, ya sean mercantiles o administrativas que, siendo previsibles, formen parte de la actividad ordinaria de la empresa. En este último caso, el período de suspensión o de inactividad entre contratas o subcontratas, salvo previsión convencional específica, será de tres meses.

También se **autoriza a las ETT a hacer contratos fijos discontinuos con sus empleados** con el fin de ceder a estos a empresas usuarias.

Para cubrir las vacantes que se estimen necesarias en las empresas, estas deberán trasladar a la representación de los trabajadores al inicio de cada ejercicio **un calendario con las previsiones de llamamientos** durante todo el año y se desarrolla una nueva regulación a los llamamientos para reanudar este tipo de actividades para darles una mayor seguridad y refuerzo.

Se **reconocerá toda la antigüedad del período de la relación laboral y no sólo de los periodos efectivamente trabajados**. Cuestión ésta muy relevante y que modifica criterios anteriores. No obstante esa regla general, el **artículo 12.6 ET** deja abierta una excepción genérica, y que será polémica pues cabrán interpretaciones diversas, en supuestos en que las condiciones exijan otro tratamiento en atención a su naturaleza.

12. Nueva ordenación del contrato fijo de obra que pasa a denominarse formalmente «indefinido adscrito a obra»

La empresa, finalizada la obra, ofrecerá **propuesta de recolocación a la persona trabajadora**. Si esta rechaza la oferta o es imposible la recolocación por motivos inherentes a esa, por no existir puesto adecuado, se



extinguirá el contrato con una indemnización equivalente al 7 % calculada sobre los conceptos salariales establecidos en las tablas salariales del convenio colectivo.

Tanto la finalización de la obra como la extinción de la relación deberá ser comunicada a la representación legal de las personas trabajadoras (comité de empresa / delegados de personal).

MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO DE LA NEGOCIACIÓN COLECTIVA

1. Recuperación de la ultraactividad plena de los convenios colectivos (artículo 86 ET)

Esto supone que las normas colectivas se prorrogarán hasta que sean sustituidas por otras nuevas. La ultraactividad no tiene límites temporales y el convenio anterior seguirá manteniéndose durante todo el tiempo que se extiendan las negociaciones entre las partes y hasta que se pacte uno nuevo.

2. Prevalencia del convenio del sector sobre el convenio de empresa (artículo 84.2 ET)

El convenio sectorial recupera su prevalencia en materia salarial y de jornada de trabajo (número de horas, que realmente ya se encontraba recogido en la anterior normativa), es decir, los convenios de empresa no podrán establecer condiciones salariales o de jornada laboral inferiores a las previstas en la norma del sector. Se mantendrá en el convenio de empresa la posibilidad de regular el horario y la distribución del tiempo de trabajo; la planificación anual de las vacaciones; la elección entre abono o compensación de horas extras; la adaptación de la clasificación profesional o las medidas de conciliación familiar.

Esta prioridad aplicativa del convenio sectorial, en la línea indicada, se aplicará a aquellos convenios colectivos de empresa publicados antes de la entrada en vigor de este Real Decreto-ley una vez que estos pierdan su vigencia expresa y como máximo, en el plazo de un año desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley. Es decir, hasta el 31-12-2022.

3. Aplicación del convenio del sector de la actividad realizada en las contratas y subcontratas (artículo 42.6 ET)

A partir de la entrada en vigor de la presente reforma, aquellas contratas y subcontratas que desarrollen la propia actividad de la empresa principal contratante deberán aplicar el convenio sectorial de la actividad que desarrollen sus trabajadores, salvo que exista otro convenio sectorial aplicable para las labores que esos trabajadores desarrollan.

Fundamentalmente esta modificación normativa está circunscrita, básicamente, a las denominadas **empresas multiservicios o de «outsourcing»** que son subcontratadas para el desarrollo de actividades propias de las empresas principales.

MEDIDAS DE FLEXIBILIDAD INTERNA

1. Mantenimiento por parte de las empresas de la posibilidad de modificar condiciones de trabajo y otras medidas de flexibilidad

El redactado del **artículo 41 ET** que desarrolla las modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo por causas ETOP se mantiene intacto y lo mismo sucede con la movilidad geográfica o la inaplicación/«descuelgue» del convenio colectivo. Por lo tanto, y en la práctica, las empresas mantienen la potestad intacta de modificar sustancialmente las condiciones laborales en materias como la jornada, el horario, el régimen de trabajo, los sistemas de remuneración y la cuantía salarial, las funciones de sus empleados y cuestiones análogas siempre, claro está, que existan causas justificativas de la decisión. Es decir, esa necesaria flexibilidad para poder autoorganizarse en caso de necesidad.

2. Potenciación de la figura de los ERTE vs los despidos colectivos (ERE)

Se incorporan a la legislación ordinaria, es decir, adicionalmente a los ya existentes ERTE por fuerza mayor, los ERTE por limitación o impedimento que se han venido utilizado masivamente en el período COVID. También

en lo referente a los beneficios en materia de cotización vinculados a la realización de acciones formativas y al mantenimiento del empleo, cuyas cuantías están por determinar, y de protección de los trabajadores en materia de desempleo. Se posibilita la afectación y desafectación de personas trabajadoras en función de la actividad y carga de trabajo de la empresa

También se flexibiliza la tramitación de los ERTE ETOP, especialmente para las pequeñas empresas. De este modo, el período de consultas en empresas de menos de 50 trabajadores se reduce de 15 a 7 días.

Y se establecen específicas exenciones a la cotización a la Seguridad Social sobre la aportación empresarial por contingencias comunes y por conceptos de recaudación conjunta para estos ERTE, siempre que las empresas desarrollen acciones formativas con el personal afectado. Concretamente, tales exenciones serán: 90 % en los ERTE por fuerza mayor y en aquellos por limitación o impedimento y 20 % en los ERTE ETOP.

3. Creación del «Mecanismo RED de Flexibilidad y Estabilización del Empleo» (artículo 47 bis ET)

Se crea una nueva modalidad de ERTE cuyo objetivo es permitir a las empresas la solicitud de medidas de reducción de jornada y suspensión de contratos en vez de tener que acudir a medidas más drásticas cuanto tengan problemas organizativos, productivos o económicos. Este ERTE tiene dos modalidades:

- **Cíclica:** cuando se aprecie una coyuntura macroeconómica que aconseje la adopción de instrumentos de estabilización y cuya duración máxima será de 1 año.
- **Sectorial:** cuando en un determinado sector se aprecien cambios que generen necesidades de recualificación y de transición profesional. En este segundo supuesto la duración de esta medida será de un año con posibilidad de dos prórrogas de 6 meses cada una (total 24 meses).

Activación de este mecanismo: no opera de forma automática a solicitud de las empresas, como sucede con la figura de los ERTE. La misma se activará por acuerdo expreso del Consejo de Ministros, previa información y consulta con las organizaciones sindicales y empresariales.

Una vez activado el Mecanismo las empresas podrán pedir su adhesión a través del procedimiento regulado para los ERTE previa consulta con la representación de las personas trabajadoras.

Las empresas que reciban autorización para la aplicación podrán acceder a beneficios en materia de cotización vinculados al mantenimiento del empleo y siempre que se desarrollen actividades formativas con el personal afectado. En concreto, en la modalidad cíclica, durante los primeros cuatro meses tendrán una exoneración del 60 %, entre el quinto y el octavo del 30 % y del 20 % a partir del noveno. En la modalidad sectorial, serán del 40 % condicionadas a la realización de actividades de formación.

Del mismo modo las empresas que contraten personas trabajadoras incluidas en la modalidad sectorial tendrán derecho a bonificaciones en la cuota de la Seguridad Social de un 50 % en el plazo de seis meses.

Durante estos períodos las personas trabajadoras percibirán el 70 % de la base reguladora durante toda su duración (hasta un máximo del 225 % del IPREM.)

4. Despidos objetivos en el sector público (derogación de la DA 16.ª ET)

Esta medida está vinculada a la intención de que las medidas extintivas sean las últimas que se adopten con carácter general, por lo que se procede a la expresa derogación de la citada disposición adicional que la regulaba. Recordemos que permitía la posibilidad de acometer despidos objetivos individuales y ERE en el ámbito de los entes, organismos y entidades que forman parte del sector público de acuerdo con el **artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público**.

SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL

Este mismo Real Decreto-ley, en su **DA 7.ª**, **prorroga con efectos 1 de enero 2022, el actual SMI vigente de 965 euros/mes** previsto en el **Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre**, hasta que se negocie con los agentes sociales un nuevo incremento.



La factura electrónica será obligatoria para pymes y autónomos

El proyecto de Ley Crea y Crece incluye la propuesta de implantar la factura electrónica obligatoria para todas las empresas y autónomos, independientemente de su tamaño, con el objetivo de acortar plazos de pago y garantizar una mayor trazabilidad contra el fraude.

La futura Ley de Creación y Crecimiento empresarial tiene como finalidad potenciar el emprendimiento como factor clave para el desarrollo económico de nuestro país. Tal y como se indica en la exposición de motivos se busca «mejorar el clima de negocios, impulsar el emprendimiento y fomentar el aumento y tamaño empresarial, así como el despliegue de redes de colaboración e interacción».

La factura electrónica universal será el pilar fundamental de esta nueva iniciativa legal. Este recibo digital aún no está muy extendido en España y, actualmente, solo es obligatorio en aquellos trámites en los que las empresas y los trabajadores por cuenta propia proveen o dan servicios a las administraciones públicas.

Según un estudio realizado por SERES, aproximadamente solo un 15 % de autónomos y negocios usa facturas electrónicas en España.

Economía aprovechará este proyecto normativo para dar respuesta a la preocupación manifestada desde Bruselas por la morosidad española en las operaciones comerciales. La Comisión Europea dio un ultimátum al Gobierno el año pasado para poner bajo control los retrasos en los pagos de las Administraciones Públicas, bajo amenaza de sanción. Hay que tener en cuenta que los períodos medios de pago españoles son los mayores de Europa si se atiende a las denuncias planteadas desde la Plataforma Multi-sectorial contra la Morosidad.

Según el ministerio, la morosidad es una de las principales causas de los problemas de liquidez y rentabilidad del tejido productivo español, en especial de los autónomos y pequeños negocios. Por ello, la extensión del recibo digital garantizará la trazabilidad y control de pagos entre empresas y trabajadores por cuenta propia. Con esta regulación, se pretende conocer los plazos efectivos de pago para que se cumplan en los límites acordados a la hora de prestar un servicio.

En la actualidad el **artículo 1 de la Ley 56/2007**, de 28 de diciembre, de Medias de Impulso de la Sociedad de la Información, y el **artículo 4 de la Ley 25/2013**, de 27 de diciembre, imponen la obligación de la factura electrónica en el marco de la contratación con el sector público. Esto es, hasta ahora, los únicos obligados a facturar electrónicamente son aquellos que

mantienen relaciones con el sector público en los términos que se indica en el desarrollo normativo.

Tras un tímido impulso dirigido a extender y fomentar la digitalización del papel, la crisis económica del año 2008 derivó en un cierto «parón» en esa tendencia, con la idea de no agobiar con más gastos a las empresas y los autónomos.

En los últimos años, la situación ha cambiado, numerosas iniciativas españolas y europeas han venido a dar un nuevo empujón al uso de la factura electrónica. De esta forma, el **artículo 12 del Proyecto de la Futura Ley Crea y Crece** propone una modificación de la **Ley 56/2007, de 28 de diciembre**, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información. En particular, se introduce un nuevo **artículo 1 bis** para incluir la obligación de emitir factura electrónica. Así:

1. Todas las empresas y autónomos deberán expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otras empresas y autónomos.
2. Las facturas electrónicas deberán cumplir con lo dispuesto en la normativa de facturación.
3. Las empresas y autónomos deberán facilitar el acceso a los programas informáticos necesarios para que los destinatarios puedan gestionar sus facturas de manera gratuita durante el plazo general de prescripción de 4 años.

Por lo que respecta a la entrada en vigor o calendario de implantación de esta obligación, su **disposición final quinta** también indica que:

- Para las empresas y autónomos con facturación anual superior a ocho millones de euros, la obligación surtirá efectos al año de la publicación en el BOE.
- Para el resto de las empresas y autónomos, a los tres años desde la citada publicación en el BOE.

El incumplimiento de este deber se considerará una infracción administrativa y se podrá sancionar con multas de hasta 10.000 euros.



Es aconsejable que no agote los plazos de implantación y poco a poco vaya formándose de cara al futuro para saber cómo configurar sus facturas. En el caso de aquellas que van destinadas a la Administración, pueden realizarse a través de un programa informático gratuito que ofrece el Ministerio de Industria, Energía y Turismo en su página web y, para el resto, también se podrá, tal y como explican los organismos oficiales, recurrir cualquier programa de facturación al uso. En cualquier caso, estas deberán ir firmadas con el certificado electrónico ya obligatorio para otro tipo de trámites como la autoliquidación trimestral del IVA o la declaración del IRPF.

¿Qué requisitos debe cumplir una factura electrónica?

La factura electrónica, además del consentimiento de su destinatario, debe cumplir las siguientes condiciones desde su expedición y durante todo el periodo de conservación.

Legibilidad

La legibilidad significa que la factura electrónica pueda ser leída por humanos.

No tiene que preocuparse por este requisito, ya que lo facilitan los programas informáticos de facturación electrónica o los programas ofimáticos (como los procesadores de texto). También pueden facilitar los servicios en línea a través de Internet.

Autenticidad del origen de la factura

Significa que se tiene que asegurar la identidad del proveedor de los bienes o prestador de los servicios facturados, y la del emisor de la factura, en caso de no ser el mismo.

Integridad del contenido de la factura

Significa que se tiene que garantizar que el contenido de la factura no ha sido modificado.

¿Cómo se garantiza la autenticidad del origen y la integridad del contenido de una factura electrónica?

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de una factura electrónica se pueden garantizar mediante los mismos procedimientos que para una factura en papel, es decir, mediante controles de gestión que permitan crear la pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

No obstante, para el caso particular de la factura electrónica la legislación permite tres procedimientos específicos alternativos que avalan igualmente la autenticidad del origen y la integridad del contenido. Estos son:

- Mediante firma electrónica.
- Mediante intercambio electrónico de datos (EDI).

Existen tres procedimientos que avalan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura digital: la firma electrónica, el intercambio electrónico de datos y mediante medios validados por la AEAT

- Mediante medios validados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

¿Qué ventajas tiene de la facturación electrónica?

- Mejora de la eficiencia.
- Ahorro de costes.
- Integración con las aplicaciones de gestión internas de la empresa.
- Optimización de la tesorería.
- Trazabilidad.
- Reducción de tiempos de gestión y rapidez en la toma de decisiones.
- Administración y contabilidad automatizadas.
- Rectificación de acciones erróneas.
- Uso eficaz de los recursos financieros.
- Flujos de transacciones agilizados.

Finalmente, no hay que olvidar que la implantación de la factura electrónica se facilitará con los recursos previstos para la digitalización de las pymes en el Plan de Recuperación. En particular, el *Programa Digital Toolkit* la incluirá entre los productos y servicios subvencionables.



Ampliación de capital, adquisición de crédito y cálculo del importe neto de la cifra de negocios

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas responde a tres consultas relacionadas con el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas, el tratamiento contable de la adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria, antes y después de la reforma introducida en el PGC y la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021.

A continuación desarrollamos tres interesantísimas consultas de contabilidad pertenecientes al BOICAC 127, publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas

La Entidad A (cotizada en la Bolsa de Madrid) quiere realizar una ampliación de capital por compensación de deudas. Los datos de la operación son los siguientes:

- a) La Entidad A ha llegado a un acuerdo con el acreedor (que es el accionista mayoritario con el 75 % del capital) para capitalizar un préstamo con un valor en libros (coste amortizado) de 750.000 euros. El valor razonable de la deuda también es de 750.000 euros.
- b) El precio al que se capitaliza el préstamo es 1 euro por acción cuando las acciones cotizan a 3 euros por acción. Es decir, al accionista se le entregarán 750.000 acciones en lugar de 250.000 como correspondería en el supuesto de que las acciones se hubiesen emitido a su valor razonable.
- c) Para que los accionistas minoritarios no se vean perjudicados por la dilución del valor de sus acciones, a ellos también se les ofrece la posibilidad de comprar nuevas acciones (cada uno en proporción a su participación) a 1 euro por acción, de tal forma que todo el accionariado puede comprar acciones a 1 euro por acción en función de su participación o vender sus derechos de suscripción preferente. Los minoritarios aportan 250.000 euros y se les entregan 250.000 acciones.

Las cuestiones concretas que se plantean en la consulta son las siguientes:

1. Cómo contabilizar la operación (sobre todo por la parte de la capitalización), considerando lo establecido en el **artículo 33 de la RICAC de 5 de marzo de 2019** y las **consultas 5 del BOICAC 79 y 4 del BOICAC 89**.

2. Cómo se contabilizaría la operación en el supuesto de que el valor de las acciones emitidas, una vez realizada su dilución en el mercado, no difiriera sustancialmente del valor razonable del pasivo a capitalizar.
3. Por otro lado, en el caso de que finalmente se concluyera que, en alguno de los dos supuestos anteriormente planteados, sí debería tomarse como valor del patrimonio emitido el precio de cotización de las acciones entregadas, se plantea qué fecha debe tomarse como referencia para dicha cotización, sugiriendo las alternativas siguientes: la fecha del primer día de cotización de los derechos de suscripción; la fecha del primer día de cotización de las nuevas acciones emitidas; la fecha de inscripción en el registro mercantil de la ampliación de capital; o cualquier otra diferente a las anteriores.

Pues bien, en primer lugar el ICAC nos recuerda que las consultas que emite en materia contable se limitan a realizar interpretaciones de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera, y no sobre cuestiones de naturaleza mercantil o de cualquier otra índole.

Tras ese recordatorio, el ICAC acude al citado **artículo 33 de la RICAC de 5 de marzo de 2019** concluyendo lo siguiente:

El **apartado 3 del artículo 33** introduce la referencia al precio cotizado de las acciones bajo la premisa de que en las sociedades cotizadas dicho importe puede ser la mejor estimación del valor razonable de la deuda en la fecha en la que se acuerda el número de acciones a entregar. Es decir, la referencia al **precio cotizado de las acciones** debe entenderse como un **contraste de fiabilidad**.

No obstante, de acuerdo con la información facilitada por el consultante, parece claro que la sociedad está emitiendo acciones por un valor significativamente inferior a su valor razonable, por lo que el incremento de fondos propios a título de aportación debería reconocerse por el **valor razonable de la deuda** que, en el caso que nos ocupa, deberá estimarse aplicando una **técnica de valoración generalmente aceptada** a tal efecto.



En cualquier caso, en la memoria de las cuentas, la empresa deberá suministrar la información significativa sobre estos hechos con la finalidad de que aquellas, en su conjunto, reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

En particular, se deberá explicar el motivo por el que se ha tomado el acuerdo de emitir un número de acciones superior al que hubiera correspondido en el hipotético caso de que esa cifra de acciones nuevas se hubiese calculado en función del valor razonable de la deuda y el precio de cotización de la acción.

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria, antes y después de la reforma introducida en el PGC por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero

Para responder la consulta el ICAC diferencia entre los créditos adquiridos antes y después del 1-1-2021, fecha de entrada en vigor de la reforma.

A. Ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2021

El ICAC nos recuerda que su interpretación sobre el reconocimiento de los ingresos por intereses de un crédito adquirido con deterioro crediticio (que gozaba de garantía real) se publicó en la **consulta n.º 5 del BOICAC n.º 80, de diciembre de 2009**. Así, bajo la premisa de que, en aplicación de la **NRV 9.ª del PGC**, estos créditos, con carácter general, debían incluirse en la categoría de «Préstamos y partidas a cobrar», las principales conclusiones incluidas en la respuesta fueron las siguientes:

1. El **tipo de interés efectivo** de la operación debería calcularse a partir de los flujos de efectivo estimados (considerando las pérdidas por deterioro incurridas) y no de los flujos de efectivo contractuales. Adicionalmente, si no se conociese con exactitud algún otro parámetro para su cálculo como, por ejemplo, la fecha en que previsiblemente se cobre el crédito, también deberá realizarse la correspondiente estimación.
2. Con posterioridad al reconocimiento inicial habrá que tener en cuenta lo establecido en el punto 2.1.3 de la NRV 9.ª para efectuar las **correcciones valorativas** que procedan, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor del crédito se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo futuros estimados, que puedan venir motivados por la **insolvencia definitiva del deudor o por la pérdida de valor del inmueble sobre el que se ha constituido la garantía**. A estos efectos, considerando que el crédito objeto de consulta goza de la citada garantía real, cuya ejecución ha iniciado la entidad financiera transmitente dentro de un procedimiento judicial por impago, en la estimación de los flujos de efectivo futuros se deberán tener en cuenta los que podrían resultar por la **ejecución de la misma**.
3. Si, como consecuencia de la obtención de información adicional o del conocimiento de nuevos hechos, se produce un **cambio de estimación** que ponga de manifiesto la obtención de flujos de efectivo superiores a los inicialmente previstos, deberá aplicarse lo señalado en la NRV 22.ª. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, en cuya virtud la empresa deberá calcular un nuevo tipo de interés efectivo, sin que proceda practicar ajuste alguno en el valor en libros del activo en el momento en que se produce el cambio de estimación.
4. En todo caso, para realizar las estimaciones será de aplicación el principio de prudencia incluido en el **apartado 3. Principios contables del Marco Conceptual del PGC**, en el que se establece: «Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre».

Sin perjuicio de lo anterior, cabe resaltar que en la operación descrita concurren unas circunstancias particulares, como son el hecho de que el deudor haya dejado de atender el pago de las cuotas de la hipoteca y que la entidad de crédito haya iniciado el correspondiente procedimiento judicial por impago, circunstancias que podrían poner de manifiesto que las estimaciones a que se refiere la presente consulta no se puedan realizar con el suficiente grado de fiabilidad, lo que exigiría otorgar al crédito un tratamiento contable similar al recogido en el PGC para las **cuentas en participación**.

A la vista de estos antecedentes, ahora el ICAC interpreta su propia interpretación de la siguiente manera:

- a) La redacción de los dos primeros puntos que se han reproducido ha podido llevar a considerar que, atendiendo a la singularidad de estas operaciones, el flujo de efectivo derivado de la realización de la garantía o de la posterior venta del crédito se podía tener en cuenta a los efectos de estimar el tipo de interés efectivo de la operación.
- b) La interpretación publicada en el **BOICAC n.º 80** no limita el reconocimiento de intereses en los créditos con deterioro crediticio. No obstante, es preciso tener en cuenta que la aplicación del criterio del coste amortizado requiere, como paso previo, que se pueda realizar una estimación fiable del importe de los flujos de efectivo del crédito y del momento temporal en que se recibirán.

Esto es, el cálculo del tipo de interés efectivo no solo depende de que se pueda realizar una estimación fiable del importe a recuperar por la ejecución de la garantía, neto de los gastos de realización, sino también del momento temporal en que se recibirán, porque cuanto mayor sea ese período menor será la tasa de interés.

Por eso, en la respuesta se apunta que, **ante la falta de fiabilidad en las estimaciones a realizar**, la contabilización del crédito debería haber seguido el criterio previsto para las cuentas en participación.

- c) Adicionalmente, el ICAC considera que cuando el propósito principal de la adquisición del crédito fuese la incorporación del activo sobre el que se ha constituido la garantía al patrimonio de la empresa, para su posterior uso o transformación, no se debería reconocer ingreso alguno y el activo financiero se mantendrá valorado por su precio de adquisición menos, en su caso, las correcciones valorativas necesarias.

En cuanto al **tratamiento contable de la liquidación del crédito en el momento en el que se adjudica el inmueble**, habrá que tener en cuenta que la operación realizada **no es asimilable directamente a una permuta de inmovilizado** regulada en la **NRV 2.ª Inmovilizado material del PGC**, ya que uno de los elementos sustantivos de esta figura es la entrega de un elemento no monetario y en la operación descrita en la consulta se recibe un bien inmueble a cambio de la entrega de un elemento monetario.

Por lo tanto, cabe traer aquí a colación el criterio recogido en el **apartado 2.3 de la norma Decimotercera**. Normas particulares de la **Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015** por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, en los siguientes términos:

«2.3. Los bienes recibidos por el cobro de créditos se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o por el valor razonable del bien recibido si éste fuese menor».

De todo lo anterior se dará cumplida información en la memoria de las cuentas anuales con objeto de que las mismas presenten la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

B. Ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021

La nueva redacción de la **NRV 9.ª del PGC** para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-2021 introduce dos elementos de análisis a los efectos de otorgar el adecuado tratamiento contable a un crédito adquirido con deterioro crediticio; a saber:

- a) **Test de acuerdo básico de préstamo:** en primer lugar, se debe analizar si el activo financiero reúne las características de un acuerdo básico de préstamo. Los flujos de efectivo a considerar a estos efectos son los que derivan exclusivamente del acuerdo contractual del instrumento, sin tener en cuenta por lo tanto el hipotético flujo a recibir por la adjudicación y posterior realización de la garantía. Si los flujos contractuales de un activo financiero pasan el citado test **podrá contabilizarse a coste amortizado siempre y cuando se cumpla la segunda condición**.
- b) **Test del modelo de negocio:** el segundo requisito se centra en el examen del modelo de negocio de la entidad en relación con esa categoría de activo financiero. Así:

— En relación con este punto es preciso señalar que el crédito se podrá incluir en la cartera de «Activos financieros a coste amortizado»

si el instrumento se gestiona con el propósito de cobrar los flujos de efectivo contractuales.

- Por el contrario, en el supuesto de que el modelo de negocio fuese el cobro o la venta del activo financiero, la empresa clasificará el crédito en la cartera de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».

Para el caso concreto de un crédito adquirido con deterioro crediticio, en el que la probabilidad de recibir flujos de efectivo contractuales sea muy baja, no parece que la adquisición de estos activos financieros pueda encuadrarse en un modelo de (solo) cobrar los flujos contractuales.

Por ello:

- En principio, estos instrumentos deberán contabilizarse a **valor razonable con cambios en el patrimonio neto**, salvo en aquellos supuestos más excepcionales en los que, atendiendo a la gestión desarrollada, proceda contabilizarlos a **valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias** (porque cumplan la definición de mantenidos para negociar o se gestionen en grupo sobre la base de su valor razonable).
- No obstante, si el modelo de negocio de una entidad es adquirir una cartera de préstamos que puedan incluir o no activos financieros que hayan sufrido deterioro crediticio, el conjunto de la cartera podría clasificarse en la categoría de «**activos financieros a coste amortizado**» en la medida que el objetivo de la entidad fuese obtener los flujos de efectivo cobrados.

Sin perjuicio de lo anterior, es preciso considerar que tanto si se contabilizan en la cartera de «Activos financieros a coste amortizado» como si se incluyen en la cartera de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» el **registro de los intereses** seguirá el mismo criterio.

En este punto, de forma coherente con el enfoque seguido para realizar el test del acuerdo básico de préstamo, cabría concluir que el **tipo de interés efectivo** se debería calcular considerando exclusivamente los flujos de efectivo contractuales del instrumento financiero, sin tener en cuenta el que pudiera surgir de la realización de la garantía.

En su caso, la **posterior adjudicación del inmueble** se tratará de acuerdo con lo dispuesto en el **apartado 2.3 de la norma Decimotercera. Normas particulares de la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015** por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, teniendo en cuenta que si el activo financiero se ha venido contabilizando a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, el inmueble se reconocerá por dicho valor en la fecha de la adjudicación, y la renta reconocida en el patrimonio neto se reclasificará en esa fecha a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En todo caso, en la **memoria** de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa relacionada con los hechos que se han descrito, con objeto de que las mismas presenten la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos

El **artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021** de ingresos establece un **nuevo criterio de cálculo del importe neto de la cifra de negocios (INCN)** cuando el ejercicio económico de una entidad es inferior al año para **determinar la facultad de elaborar el balance y la memoria abreviados [artículos 257 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio]**.

El consultante expone que tanto el Derecho español como el de la Unión Europea utilizan el tamaño de la entidad para determinar otras cuestiones como la obligación de auditar las cuentas anuales (**artículo 263.2 TRLSC**) o la obligación de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados por razón de tamaño (**artículo 43.1.1 del Código de Comercio**), por lo que plantea las siguientes cuestiones:

1. **Extensión del ámbito de aplicación del nuevo criterio:** si este nuevo criterio afecta exclusivamente a la facultad de elaborar balance

y memoria abreviados, tal y como se indica en el **artículo 34.11 de la RICAC**, o si afectaría, por analogía y para ejercicios iniciados a partir del 1-1-2021, al régimen aplicable a una entidad en materia de auditoría y contabilidad cuando para su determinación se utilice el criterio del tamaño (aspectos tales como la obligación de someter las cuentas a auditoría o la obligación de formular cuentas consolidadas).

2. **Cálculo de la elevación al año:** cuál sería la forma de calcular la elevación al año del INCN, teniendo en cuenta situaciones como, por ejemplo, una entidad de nueva creación en la que no existe experiencia alguna en la que apoyarse para realizar tal estimación o cuya actividad no sea estable a lo largo del año y, por tanto, la elevación al año suponga la realización de una estimación sujeta a los riesgos de incertidumbre, complejidad y subjetividad.

Pues bien, al inicio de su respuesta el ICAC nos recuerda que:

- a) El **artículo 34.11 de la RICAC** tiene dos párrafos:

- **Regla general:** como regla general las cuentas anuales de una empresa deben tener una duración de 12 meses. Partiendo de esta premisa, el **primer párrafo del artículo 34.11 de la RICAC** recuerda que cuando el ejercicio económico es inferior a 12 meses (porque se trata del primer año de actividad o se ha acordado de manera excepcional un cierre anticipado con el objetivo de modificar el inicio y el final del ciclo anual, por ejemplo), el importe neto de la cifra de negocios vendrá determinado por los ingresos que se han devengado en ese período, sin que sea procedente la elevación al íntegro anual.

- **Elevación al íntegro:** no obstante, como el importe neto de la cifra de negocios es un parámetro que se toma como referencia para imponer determinadas obligaciones o atribuir ciertas facultades, en el segundo párrafo de dicho artículo se indica que a dichos efectos la empresa debe realizar una elevación al íntegro (12 meses) con el objetivo de que en el primer año de actividad, o en el caso excepcional de cierre anticipado, la verdadera dimensión tendencial de la empresa no se vea afectada por tal circunstancia.

- b) Que en el preámbulo de la RICAC se incluye dentro de las obligaciones legales a las que la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios de la empresa puede afectar la del **sometimiento a la auditoría**. También nos hace notar que el nuevo enfoque que establece la RICAC, sustituyendo al que estaba vigente en la RICAC de 1991, es idéntico al que se sigue en el Derecho comparado nacional, como sucede en:

- El **artículo 101.2 y la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley 27/2014**, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- El **artículo 31 de la Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Teniendo en cuenta la finalidad con la que se establece el nuevo criterio con el que se pretende que las empresas queden igualmente sometidas a las obligaciones contables y de auditoría de acuerdo con su realidad económica y con independencia de cuál sea la duración de su ciclo económico, el ICAC concluye lo siguiente:

- 1.º **Extensión a otros límites:** basándose en la habilitación contenida en el **apartado 3 de la disposición final primera de la Ley 16/2007**, el nuevo criterio de cálculo del INCN es extensible al cálculo de otros límites que se establezcan por razón de tamaño y que se basen en la utilización de la cifra de negocios, como puede ser la obligación de auditoría o de consolidación.

El nuevo criterio establecido por la RICAC se aplicará en aquellos ejercicios que se inicien a partir del 1-1-2021.

- 2.º **Cálculo:** en lo relativo al cálculo de la elevación al íntegro anual, deberá realizarse la estimación oportuna que en general consistirá en una relación proporcional y directa entre la magnitud obtenida en el período de duración inferior al año y la magnitud anual deseada. No obstante, en la estimación se tendrá en cuenta la experiencia de facturación del sector concreto en los supuestos en que dicha facturación sea irregular a lo largo del ejercicio.



ABRIL 2022

DESDE EL 6 DE ABRIL HASTA EL 30 DE JUNIO

RENTA Y PATRIMONIO

- Presentación por Internet de las declaraciones de Renta 2021 y Patrimonio 2021.

Con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta, hasta el 27 de junio.

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

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

Pagos fraccionados Renta

- Primer 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

- Marzo 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Marzo 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones 380
- Primer trimestre 2022. Autoliquidación 303
- Primer trimestre 2022. Declaración-liquidación no periódica 309
- Primer trimestre 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Primer 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 agricultura, ganadería y pesca 341

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	

MAYO 2022

HASTA EL 2

IVA

- Marzo 2022. Autoliquidación 303
- Marzo 2022. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Marzo 2022. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Marzo 2022. Ventanilla única. Régimen de importación 369
- Marzo 2022. Ventanilla única. Regímenes exterior y de la unión 369

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

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

DECLARACIÓN INFORMATIVA TRIMESTRAL DE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS

- Primer trimestre 2022 179

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE ACTUALIZACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS COMERCIALIZABLES

- Primer trimestre 2022 235

IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

- Primer trimestre 2022 490

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					

DESDE EL 5 DE MAYO HASTA EL 30 DE JUNIO

RENTA

- Presentación por teléfono de la declaración de Renta 2021.

**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

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

IVA

- Abril 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Abril 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones 380

HASTA EL 30**IVA**

- Abril 2022. Autoliquidación 303
- Abril 2022. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Abril 2022. Grupo de entidades, modelo agregado 353

HASTA EL 31**IVA**

- Abril 2022. Ventanilla única. Régimen de importación 369

DECLARACIÓN ANUAL DE CUENTAS FINANCIERAS EN EL ÁMBITO DE LA ASISTENCIA MUTUA

- Año 2021 289

JUNIO 2022**DESDE EL 1 DE JUNIO HASTA EL 30 DE JUNIO****RENTA**

- Presentación en las oficinas de la Agencia Tributaria de la declaración de la Renta 2021.

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

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

IVA

- Mayo 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Mayo 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones 380

HASTA EL 27**RENTA Y PATRIMONIO**

- Declaración anual Renta y Patrimonio 2021 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta D-100 y D-714

HASTA EL 30**RENTA Y PATRIMONIO**

- Declaración anual Renta y Patrimonio 2021 con resultado a devolver, renuncia a la devolución, negativo y a ingresar sin domiciliación del primer plazo D-100 y D-714
- Régimen especial de tributación por el Impuesto de la Renta de No Residentes para trabajadores desplazados 2021 151

IVA

- Mayo 2022. Autoliquidación 303
- Mayo 2022. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Mayo 2022. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Mayo 2022. Ventanilla única. Régimen de importación 369

DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL DE AYUDAS RECIBIDAS EN EL MARCO DEL REF DE CANARIAS Y OTRAS AYUDAS DE ESTADO POR CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS O DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

- Año 2021 282

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			



LABORAL

REFORMA DE LAS PENSIONES 2022

Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones (BOE n.º 312 de 29 de diciembre de 2021).

Entrada en vigor: 1 de enero de 2022.

Con esta norma, se modifica el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social y se recogen las principales recomendaciones del Pacto de Toledo, que también se integran en el componente 30 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

1. Revalorización de las pensiones (modificación del artículo 58 LGSS)

Se deroga el factor de sostenibilidad introducido por la **Ley 23/2013, de 23 de diciembre**, sustituyéndolo por el **nuevo mecanismo de equidad intergeneracional**; para ello, se modifica **artículo 58 de la LGSS** en el que se recupera la garantía del poder adquisitivo a través de una actualización de las pensiones en función de la inflación del ejercicio anterior.

El 1 de enero de cada año se incrementarán las pensiones de acuerdo con la inflación media anual registrada en el ejercicio anterior. **En 2022, la subida será del 2,5 % (valor medio interanual) para las pensiones contributivas.** En el caso de que se produzca un año de IPC negativo, la cuantía de las pensiones quedará inalterada. Con este nuevo mecanismo se da cumplimiento a la recomendación 2.ª del Pacto de Toledo, garantizando el mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones, y se corrige definitivamente la fórmula introducida en 2013, cuya aplicación estaba suspendida desde 2018.

Lo mismo se establece para los pensionistas de Clases Pasivas, con la modificación del **artículo 27 y de la disposición adicional 17.ª del Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril**, por el que se aprueba el texto refundido de Ley de Clases Pasivas del Estado.

2. Medidas de acceso a la pensión de jubilación

Se incorporan diversas medidas dirigidas a acercar voluntariamente la edad efectiva a la edad ordinaria de jubilación. En este sentido, se fijan cuatro vías de actuación:

a) Jubilación anticipada

Se premian las carreras largas de cotización, estableciendo una mejora de las pensiones de jubilación anticipada causadas a partir del 1-1-2002, con efectos desde la entrada en vigor de esta norma, y cuyos destinatarios son los pensionistas que han accedido a la jubilación anticipada con 44 años y 6 meses de cotización.

— Jubilación anticipada voluntaria

Los coeficientes pasan a ser mensuales para dar más flexibilidad a los futuros pensionistas y fomentar el desplazamiento voluntario de la edad de acceso a la jubilación, con un tratamiento más favorable a las carreras de cotización más largas. Además, los coeficientes reductores relacionados con el adelanto de la edad de jubilación se aplicarán sobre la cuantía de la pensión y no sobre la base reguladora de la misma, como hasta ahora (**nueva redacción del artículo 208.1 y 2 LGSS**). No obstante, se admite la aplicación de los coeficientes reductores correspondientes a la jubilación por causa no imputable al trabajador en caso de percepción del subsidio de desempleo con una antelación de al menos 3 meses (**nuevo apartado 3 del artículo 208 LGSS**).

De otro lado, con el fin de reforzar la equidad, los coeficientes reductores aplicables a esta modalidad de pensión se aplicarán sobre la cuantía de la misma, respetando la limitación máxima a la que se refiere el **artículo 57 LGSS**, si bien dicha modificación se realizará de manera progresiva, a lo largo de un período de 10 años (**nueva redacción artículo 210.3 y nueva disposición transitoria 34.ª LGSS**).

— Jubilación anticipada involuntaria

Se mejoran dos aspectos: de un lado, se establecen **coeficientes mensuales**, en lugar de trimestrales; y, de otro, en relación con los dos años inmediatamente anteriores a la edad de jubilación ordinaria, se aplican en la determinación de la pensión de jubilación anticipada involuntaria los mismos coeficientes que en la modalidad voluntaria en aquellos supuestos en los que el nuevo coeficiente es más favorable que el hasta ahora vigente, entre otros.

A las causas de extinción contractual que dan derecho al acceso a esta modalidad de jubilación, mencionadas en el **artículo 207.1.d LGSS**, se añaden ahora el resto de causas extintivas por razones objetivas, así como la resolución voluntaria por parte del trabajador, en los supuestos previstos en los **artículos 40.1, 41.3, 49.1.m y 50 ET**. Además, se establecen **coeficientes mensuales, en lugar de trimestrales** y, en relación con los dos años inmediatamente anteriores a la edad de jubilación ordinaria, se aplican en la determinación de la pensión de jubilación anticipada involuntaria los mismos coeficientes que en la modalidad voluntaria en aquellos supuestos en los que el nuevo coeficiente es más favorable que el hasta ahora vigente, entre otros. Por último, se rebaja el coeficiente reductor correspondiente a cada uno de los seis meses previos a la edad de jubilación ordinaria, respecto de los establecidos para el caso de jubilación voluntaria (**nueva redacción del artículo 207 LGSS**).

De acuerdo con la **disposición adicional 1.ª** de esta Ley, se crea un **complemento económico para quienes hayan accedido a la jubilación de forma anticipada entre el 1-1-2002 y el 31-12-2021** en determinados supuestos de largo periodo de cotización y, en su caso, baja cuantía.

— Jubilación anticipada por razón de la actividad

Se lleva a cabo una revisión del procedimiento del reconocimiento de coeficientes reductores por edad, regulándose ahora por separado estos supuestos respecto de aquellos otros en los que la anticipación de la jubilación deriva de la situación de discapacidad del trabajador; se modifica la legitimación a la hora de instar el inicio del procedimiento; se realiza una remisión a lo que reglamentariamente se determine, en el marco del diálogo social, respecto de los indicadores que acrediten la concurrencia de circunstancias objetivas que justifiquen la aplicación de tales coeficientes; se crea una comisión encargada de evaluar y, en su caso, de instar la aprobación de los correspondientes decretos de reconocimiento de coeficientes reductores; y, finalmente, se prevé el establecimiento de un procedimiento para la revisión de los coeficientes reductores de edad, con una periodicidad de diez años (**nueva redacción del artículo 206 LGSS**).

— Jubilación anticipada en caso de discapacidad

Se regula en el **nuevo artículo 206 bis LGSS**. La edad mínima de acceso a la pensión de jubilación establecida en el **artículo 205.1.a LGSS** podrá ser reducida en el caso de personas con discapacidad en un grado igual o superior al 65 %, de acuerdo al real decreto acordado a propuesta del titular del Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, o también en un grado de discapacidad igual o superior al 45 %, siempre que, en este último supuesto, se trate de discapacidades reglamentariamente determinadas. La aplicación de los correspondientes coeficientes reductores de la edad en ningún caso dará lugar a que el interesado pueda acceder a la pensión de jubilación con una edad inferior a la de 52 años. Dichos coeficientes reductores de la edad de jubilación no serán tenidos en cuenta, en ningún caso, a efectos de acreditar la exigida para acceder a la jubilación parcial, a los beneficios establecidos en el **artículo 210.2 LGSS**, y a cualquier otra modalidad de jubilación anticipada.

b) Jubilación demorada

Se favorece la utilización de dicha fórmula mediante la sustitución del incentivo único hasta ahora establecido por la posibilidad de que el **interesado pueda optar entre la obtención de un porcentaje adicional del 4 % por cada año completo de trabajo efectivo** que acredite con posterioridad al cumplimiento de la edad de jubilación —porcentaje adicional que se sumará al que corresponda de acuerdo con el número de años cotizados y se aplicará a la respectiva base reguladora, a efectos de determinar la cuantía de la pensión— **o una cantidad a tanto alzado por cada año completo de**



trabajo efectivo acreditado y cotizado entre la fecha de cumplimiento de la edad de jubilación y la del hecho causante de la pensión; o una combinación de las dos opciones anteriores.

También se establece la **exoneración de cotizar por contingencias comunes, excepto por incapacidad temporal**, a partir del cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación que corresponda (**nueva redacción del artículo 152 LGSS**). Esta opción se extiende también a los pensionistas del régimen de clases pasivas.

Y, como medida más destacable, se refuerzan significativamente los incentivos, que pasan a ser de tres tipos por cada año de demora (**nueva redacción artículo 210.2 LGSS**):

- Un porcentaje adicional del 4 %.
- Una cantidad a tanto alzado en función de la cuantía de la pensión (que puede llegar a 12.000 euros) y premiando las carreras de cotización más largas.
- Una combinación de ambas opciones.

c) Jubilación activa

Para acceder a esta modalidad de jubilación se exige el transcurso de al menos un año desde el cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación (**nueva redacción artículo 214 LGSS**).

d) Jubilación forzosa

Se contempla la prohibición de cláusulas convencionales que prevean la jubilación forzosa del trabajador a una edad inferior a los 68 años, así como la reducción del 75 % de las cuotas empresariales a la Seguridad Social por contingencias comunes durante la situación de incapacidad temporal de los trabajadores que hayan cumplido 62 años de edad (**nueva redacción del artículo 144.4 LGSS**).

e) Jubilación de los autónomos

Con la modificación del **artículo 311 LGSS**, remitiendo directamente al **artículo 205.1.a LGSS** para la cotización a este régimen especial a partir de la edad de jubilación, es decir, haber cumplido 67 años de edad, o 65 años cuando se acrediten 38 años y 6 meses de cotización, sin que se tenga en cuenta la parte proporcional correspondiente a las pagas extraordinarias. Para el cómputo de los períodos de cotización se tomarán años y meses completos, sin que se equiparen a ellos las fracciones de los mismos.

3. Novedades en la pensión de viudedad de las parejas de hecho

Se da nueva redacción **artículo 221 LGSS**, simplificando los requisitos para su acceso: se elimina el requisito de dependencia económica, y, con hijos en común, desaparece el requisito de convivencia de 5 años. Como novedad, se añade un **nuevo apartado 3** en el que se establece la posibilidad de acceder a esta pensión en el caso de que se hayan separado y uno de ellos fallezca con posterioridad. Además, también se tendrá acceso a la prestación temporal de viudedad si se inscribió en el registro correspondiente con una antelación mínima de dos años respecto de la fecha del fallecimiento del causante (**nueva redacción del artículo 222 LGSS**). Se modifica el **artículo 223 LGSS** en relación a la compatibilidad y extinción de esta pensión.

También se añade una **nueva disposición adicional 40.ª LGSS** en el que se regulan los supuestos excepcionales de acceso a la pensión de viudedad de las parejas de hecho.

Además, se asume la jurisprudencia del Tribunal Supremo y se permite el acceso de víctimas de violencia de género sin convivencia actual (**artículo 221.3 LGSS, último párrafo**).

También les será de aplicación la **nueva disposición transitoria 34.ª LGSS** de aplicación gradual de coeficientes reductores de la edad de jubilación según lo previsto en el **artículo 210.3** cuando la pensión supere el límite establecido por el importe de las pensiones (**nueva redacción del artículo 318.d LGSS**).

4. Modificación del Estatuto de los Trabajadores

Se modifica la **disposición adicional 10ª.1 ET** en relación a las cláusulas de los convenios colectivos referidas al cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación, las cuales podrán posibilitar la extinción del contrato de trabajo por el cumplimiento por el trabajador de una edad igual o superior a 68 años, siempre que cumplan los requisitos recogidos en la misma.

Además, con el objetivo de alcanzar la igualdad real y efectiva entre mujeres y hombres, se añade un **apartado 2** a esta disposición, el límite establecido en la **disposición adicional 10ª.1 ET** podrá rebajarse hasta la edad ordinaria de jubilación fijada por la normativa de Seguridad Social cuando la tasa de ocupación de las mujeres trabajadoras por cuenta ajena afiliadas a la Seguridad Social en alguna de las actividades económicas correspondientes al ámbito funcional del convenio sea inferior al 20 % de las personas ocupadas en las mismas.

Esta **disposición adicional 10ª ET** solo se aplicará a los convenios colectivos suscritos desde el 1-1-2022. En los convenios colectivos suscritos con anterioridad a esta fecha, las cláusulas de jubilación forzosa podrán ser aplicadas hasta tres años después de la finalización de la vigencia inicial pactada del convenio en cuestión (**nueva disposición transitoria 9ª ET**).

5. Mecanismo de Equidad Intergeneracional (MEI)

El MEI tiene dos componentes. El primero consiste en la reactivación del Fondo de Reserva de la Seguridad Social mediante una aportación finalista entre 2023 y 2032. La aportación será de 0,6 puntos porcentuales de la cotización por contingencias comunes, repartido entre la empresa y el trabajador con la misma distribución que en las cotizaciones sociales y actuará como «válvula de seguridad» del sistema a partir de 2033.

En el caso de que no se diera una desviación de la senda de gasto previsto, no se aplicará ninguna medida y se planteará la utilización de los recursos del fondo de reserva para reducir las cotizaciones sociales o mejorar la cuantía de las pensiones. En el caso de que a partir de 2033 se apreciara en los Informes de Envejecimiento (*Ageing Report*) de la Comisión Europea una desviación de la previsión de gasto en pensiones a 2050 respecto al informe de 2024 (que se usará como referencia), se utilizará este Fondo, con un límite de disposición anual del 0,2 % del Producto Interior Bruto (PIB). Si la disposición de activos del Fondo de Reserva no fuera suficiente, el Gobierno negociará con los interlocutores sociales para su elevación al Pacto de Toledo, de acuerdo con sus recomendaciones, una propuesta que, de forma equilibrada, se dirija bien a reducir el porcentaje de gasto en pensiones en términos de PIB, bien a incrementar el tipo de cotización u otras fórmulas alternativas para aumentar los ingresos (**disposición final 4ª Ley 21/2021**).

6. Refuerzo del sistema

Respecto al fortalecimiento de la estructura de ingresos del sistema, el texto establece que la **Ley de Presupuestos Generales del Estado** contemplará anualmente una transferencia del Estado al presupuesto de la Seguridad Social para la financiación de diversos conceptos que permitan culminar la separación de fuentes en cumplimiento de la **recomendación 1ª del Pacto de Toledo de 2020**. Dicha transferencia ya se incluía en los Presupuestos Generales del Estado de 2021 y se amplía en los de 2022 (**nueva redacción de la disposición adicional 32ª LGSS**).

Con la nueva **disposición adicional 39ª LGSS**, el Gobierno y las organizaciones empresariales y sindicales más representativas se comprometen a realizar una evaluación periódica, cada 5 años, de los efectos de la revalorización anual de la que se dará traslado a la Comisión de Seguimiento y Evaluación de los Acuerdos del Pacto de Toledo. En caso de que se observase alguna desviación, dicha evaluación incorporará una propuesta de actuación para preservar el mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones.

Además, en cumplimiento de la **recomendación 8ª del Pacto de Toledo**, la Ley se refiere a la creación de la **Agencia Estatal de la Seguridad Social**, con el compromiso de presentar un proyecto de ley en un plazo de seis meses, entre otros puntos (**disposición final 3ª Ley 21/2021**).

Finalmente, la llamada «cláusula de salvaguarda» se mantiene en su regulación actual con carácter indefinido.

La Campaña de la Renta 2021 arranca el 6 de abril

La Campaña de la Renta y Patrimonio de 2021, que incluye como principal novedad el alza del impuesto para las rentas a partir de 300.000 euros y para los patrimonios de más de 10 millones, arranca el próximo 6 de abril con la presentación de las declaraciones por Internet.

Se prolongará entre el 1 y el 30 de junio de manera ordinaria, pero previamente, desde el próximo 6 de abril se podrán presentar ya las primeras declaraciones del IRPF y de Patrimonio a través de Internet, un medio que ya utilizan nueve de cada diez contribuyentes.

Asimismo, desde el próximo 5 de mayo y hasta el 30 de junio la declaración del IRPF se podrá presentar también por teléfono, y entre el 1 y el 30 de junio, coincidiendo con el período ordinario de la Campaña, los contribuyentes podrán presentar su declaración en las oficinas de la Agencia Tributaria. Con resultado a ingresar y con domiciliación bancaria, el plazo concluye el 27 de junio.

Las principales novedades del IRPF de 2021 contemplan el aumento de dos puntos del tipo estatal que grava las rentas del trabajo de

más de 300.000 euros, hasta el 47 %, y tres puntos para las rentas de capital de más de 200.000 euros, hasta el 26 %, lo que afectará a un número reducido de 36.194 contribuyentes (0,17 %), con un impacto de 491,4 millones de euros (144 millones en 2021 y 346 millones en 2022), de acuerdo con las estimaciones del Ministerio de Hacienda.

Además, en 2021 se redujeron las desgravaciones de planes de pensiones privados individuales a 2.000 euros como aportación máxima, mientras que se elevó el límite conjunto de reducción (partícipe y empresa) de 8.000 a 10.000 euros en los planes de empresa para potenciar las aportaciones empresariales y corregir la «regresividad» de estos beneficios, según el Gobierno. La medida aportará una recaudación de 580 millones en 2022.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, el pasado año los Presupuestos introdujeron un alza del 1 % para patrimonios de más de 10 millones de euros, hasta un tipo del 3,5 %.

Agencia Europa Press

La Seguridad Social cerró 2021 con un déficit del 1 % del PIB

La Seguridad Social cerró 2021 con un déficit del 1 % del PIB, dos décimas por debajo de lo previsto y el equivalente a unos 12.100 millones de euros, según declaró el ministro de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, José Luis Escrivá.

Escrivá señaló que se mantiene «la senda descendente» en el saldo negativo del sistema, de forma que en 2022 seguirá reduciéndose hasta llegar al 0,5 % del PIB. También explicó que esta mejora de las cuentas de la Seguridad Social se debe a los mayores ingresos por cotizaciones derivados del «extraordinario dinamismo del empleo», con más de 400.000 cotizantes que antes de la pandemia, y a la asunción de gastos impropios de la Seguridad Social por parte del Estado, siguiendo las recomendaciones del Pacto de Toledo.

En este sentido, subrayó que, gracias al crecimiento del empleo y el sostenimiento de las rentas salariales durante la pandemia, la Seguridad Social recaudó 132.000 millones de euros en 2021, un 10 % más que en 2020 y un 6 % por encima de lo que se ingresó en 2019, antes de la llegada del COVID.

Estos ingresos equivalen, en términos de PIB, al 11 %, más de un punto por encima de 2008, el «mejor año» antes de la crisis financiera, y más de 1,5 puntos por encima del dato de 2017.

Del total recaudado por la Seguridad Social en 2021, los ingresos por cotizaciones marcaron un máximo histórico de 129.000 millones de euros en 2021, un 7,8 % más que en 2020 y un 4 % más que 2019, en ausencia de pandemia.

El segundo elemento que ha influido en la reducción del déficit de la Seguridad Social ha sido la asunción de gastos impropios por parte del Estado: 13.800 millones de euros en 2021 y 18.300 millones de euros en 2022, explicó el ministro. De este modo, el Estado absorberá este año el 80 % de los gastos impropios del sistema, cifra que alcanzará el 100 % en 2023.

Escrivá ha destacado que la culminación del proceso de separación de fuentes a final de legislatura contribuirá a que la Seguridad Social elimine su déficit y recupere así el equilibrio presupuestario.

Agencia Europa Press

Nuevo sistema de valoración de inmuebles del catastro

Aunque no se recoge en los PGE 2022, desde el 1 de enero ha cambiado la forma de calcular la base imponible de los impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones (ISD) y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP), que estará vinculada al valor de referencia del Catastro.

Esta modificación, recogida en la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude, obedece a la necesidad de resolver los problemas de gestión de estos impuestos, provocados por la litigiosidad que tenía la base imponible definida como valor real.

En este sentido, la norma establece que los valores de referencia no superarán a los valores de mercado. Para tal fin, se aplicarán los factores de minoración, que sitúan el coeficiente en el 0,9, tanto para los inmuebles urbanos como para los rústicos.

Por lo tanto, el valor de referencia solo afectará a quien adquiera un inmueble a partir del 1 de enero de 2022 y a la vez tenga que tributar, bien por el ITPAJD, bien por el ISD.

Igualmente, solo podrá afectar al Impuesto sobre el Patrimonio en lo que se refiera a inmuebles adquiridos a partir de la entrada en vigor de la norma, en ningún caso afecta al patrimonio preexistente.

Agencia Europa Press

La divina comedia de la Administración: infierno, purgatorio y ¡paraíso!

Ensayo crítico y humorístico sobre el funcionamiento
de la Administración Local en tiempos de pandemia.

Se trata de un ensayo contextualizado en la crisis sanitaria de la COVID-19, y en cómo este suceso mundial impacta en el escenario de la Administración Pública española, especialmente en la local, poniendo en evidencia determinadas disfunciones pero impulsando al mismo tiempo los (necesarios) cambios.

Autor: Víctor Almonacid Lamelas

LA DIVINA COMEDIA DE LA ADMINISTRACIÓN:

Infierno, purgatorio y ¡paraíso!

Víctor Almonacid Lamelas



 Wolters Kluwer

También
en digital

LA DIVINA COMEDIA
DE LA ADMINISTRACIÓN:

Infierno, purgatorio y ¡paraíso!

Víctor Almonacid Lamelas



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