

GARRIGUES

TRIBUTARIO

OCTUBRE 2016



ÍNDICE

Sentencias	6
1.1 IRPF.- Sobre la exención por trabajos en el extranjero (Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 3 de junio de 2015; Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 26 de febrero de 2016; y Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de Madrid de 6 de junio de 2016)	6
1.2 ITPyAJD.- El sujeto pasivo en la constitución de hipotecas unilaterales en favor de la Administración es la propia Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de septiembre de 2016)	6
1.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El parentesco por afinidad no se extingue cuando fallece la persona que sirve de vínculo (Tribunal Supremo. Sentencia de 14 de julio de 2016)	7
1.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Los gastos en concepto de honorarios del albacea no son deducibles (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 1 de febrero de 2016)	7
1.5 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Nulidad del artículo de la Ordenanza reguladora de Alcalá de Henares que regula un recargo para inmuebles de uso residencial desocupados (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 27 de abril de 2016)	7
1.6 Procedimiento administrativo.- Es nula, por inducir a error en el contribuyente, la notificación por medios telemáticos que contiene hojas en blanco (Audiencia Nacional. Sentencia de 7 de julio de 2016)	8
Resoluciones y consultas	8
2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de los fondos de comercio de fusión surgidos con anterioridad al 1 de enero de 2002 (Dirección General de Tributos. Consulta V3508-16, de 22 de julio)	8
2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Una fusión transfronteriza se puede amparar bajo el régimen de neutralidad fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V3496-16, de 22 de julio)	8
2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Reversión de deterioros de las participaciones por recuperación de su valor. Deterioros deducidos y no deducidos (Dirección General de Tributos. Consulta V 3459-16, de 20 de julio)	9
2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Se considera motivo económico válido realizar un proceso de reestructuración con el fin de constituir una SOCIMI (Dirección General de Tributos. Consulta V3330-16, de 15 de julio)	9
2.5 Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por actividades de I+D+i y ejercicio de la opción de abono anticipado (Dirección General de Tributos. Consulta V3281-16, de 13 de julio)	10
2.6 Impuesto sobre Sociedades.- Entidades sin fines lucrativos: es válida la realización indirecta de las actividades que persigan fines de interés general (Dirección General de Tributos. Consulta V3277-16, de 13 de julio)	10
2.7 Impuesto sobre Sociedades.- Aunque no se trasmita cierto personal, puede existir rama de actividad (Dirección General de Tributos. Consulta V3150-16, de 07 de julio)	11
2.8 Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de intereses de demora, cuotas de IVA y condena en costas derivadas de la comisión de un delito fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V3145-16, de 6 de julio)	11
2.9 Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación de la exención a la transmisión de una entidad "holding" que tiene una participación indirecta en sus filiales superior a 20 millones (Dirección General de Tributos. Consulta V3141-16, de 6 de julio)	12
2.10 Impuesto sobre Sociedades.- Las retribuciones por el ejercicio de funciones de alta dirección del administrador único no tienen que constar en Estatutos para su deducibilidad (Dirección General de Tributos. Consulta V3104-16, de 5 de julio)	12
2.11 Impuesto sobre el Patrimonio - Valoración de acciones de una Sociedad anónima en concurso de acreedores (Dirección General de Tributos. Consulta V3614-16, de 24 de agosto)	12
2.12 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Sobre los requisitos para la reducción aplicable en la transmisión de empresa familiar (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución del 15 de septiembre de 2016)	13
2.13 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Los bienes exentos han de tenerse en cuenta para el cálculo del patrimonio preexistente y la empresa familiar computa para el ajuar doméstico (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de septiembre de 2016)	13

2.14 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- No es posible utilizar como método de valoración el sistema de capitalización de beneficios (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de septiembre de 2016)	13
2.15 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Un informe de parte sobre el valor del ajuar doméstico es suficiente para enervar el automatismo de la presunción de valoración contenida en la norma (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de septiembre de 2016)	14
2.16 IVA.- La presentación del resumen anual no interrumpe la prescripción (TEAC. Resolución de 22 de septiembre de 2016)	14
2.17 Impuesto sobre Actividades Económicas.- El importe neto de la cifra de negocios a efectos de la exención en el IAE será el de todo el grupo horizontal con un mismo administrador (Dirección General de Tributos. Consulta V3053-16, de 1 de julio)	15
2.18 Procedimiento de gestión.- El obligado al pago de un crédito de otro deudor está legitimado para solicitar la devolución de ingresos indebidos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 29 de septiembre de 2016)	15
2.19 Procedimiento económico-administrativo.- La interposición de un recurso ordinario de alzada no suspende de modo automático la ejecutividad de la reclamación económico-administrativa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de septiembre de 2016)	15
2.20 Procedimiento sancionador.- El principio <i>non bis in ídem</i> no impide dos pronunciamientos sobre los mismos hechos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución del 22 de septiembre de 2016)	16
2.21 Procedimiento sancionador.- La no presentación en plazo del modelo 340 debe ser sancionada a razón de 20 euros por dato (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 22 de septiembre de 2016)	16
2.22 Procedimiento sancionador.- La base de la sanción por falta de ingreso es la cuantía no ingresada aunque haya sido regularizada posteriormente (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de septiembre de 2016)	16
Normativa	17
3.1 Pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades	17
3.2 Se modifican los modelos 190, 117 y 390	18
3.3 Presentación de escritos por medios telemáticos y calendario de días inhábiles	19
3.4 Actualización de valores catastrales	20
Otros	20
4.1 Resolución de 19 de septiembre de 2016, de la Dirección General de la AEAT	20
4.2 Acuerdo entre la Unión Europea y el Principado de Andorra sobre intercambio automático de información	20



NEWSLETTER TRIBUTARIO

El TEAC ha emitido una interesante resolución de 22 de septiembre de 2016, en la que viene a aclarar definitivamente que la presentación de un resumen anual (en la resolución, el del Impuesto sobre el Valor Añadido) no interrumpe la prescripción.

El Tribunal niega rotundamente que puedan equipararse los resúmenes anuales a las declaraciones-liquidaciones periódicas (mensuales o trimestrales) porque no son (como estas últimas) el instrumento necesario para cumplir con la obligación de pagar la deuda tributaria. El resumen anual tiene como fin primordial facilitar la gestión del IVA pero su objeto no es el pago de la deuda.

Y ello es así a pesar de que el resumen anual contiene información de indudable trascendencia. Porque:

- a) lo que se ofrecen son datos económicos acumulados anuales o porcentajes de tributación por territorios (Haciendas común y forales) también anuales, es decir, sin desglose por períodos de liquidación;
- b) se trata de datos que ya tenía Hacienda (como la actividad y el epígrafe del IAE) o que son útiles para el ejercicio siguiente (como por ejemplo los porcentajes de prorrata);

- c) si se trata de datos útiles para el propio año a que se refiere el resumen anual (como es la concreción de la prorrata definitiva del año), se corresponden con regularizaciones que el sujeto debió efectuar ya en su última declaración-liquidación del año.

El TEAC insiste en su resolución en que su criterio no es contrario a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión. Porque, recuerda, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se refiere a años en que, al presentar la declaración-resumen anual de IVA, era obligatorio adjuntar una copia de las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales, de modo que el resumen anual constituía, en cierto modo, una ratificación de las declaraciones presentadas a lo largo del año.

En definitiva, según el Tribunal Central, la prescripción del IVA debe computarse de forma independiente y separada para cada declaración-liquidación mensual o trimestral y no puede considerarse interrumpida por la presentación del resumen anual. Previsiblemente el mismo criterio deberá aplicarse para todos los impuestos en los que el sujeto deba presentar un resumen anual.

01 SENTENCIAS

1.1 IRPF.- Sobre la exención por trabajos en el extranjero (Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 3 de junio de 2015; Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 26 de febrero de 2016; y Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de junio de 2016)

Se han emitido diversas sentencias de interés en relación con la exención por trabajos realizados en el extranjero (artículo 7.p de la Ley de IRPF):

- a) La Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de junio de 2015 analiza el caso de un trabajador de una empresa española que había prestado servicios a una entidad portuguesa vinculada con aquella. Como el empleador no había practicado la exención por realización de trabajos en el extranjero al calcular sus retenciones e ingresos a cuenta, el trabajador presentó su autoliquidación sin aplicar la exención pero posteriormente solicitó la rectificación de esa autoliquidación, pidiendo la correspondiente devolución.

La Administración denegó la aplicación de la exención sobre la base de que el empleador no había facturado el coste de los servicios del empleado por los trabajos realizados para la entidad portuguesa a esa entidad portuguesa. Este criterio fue confirmado por el TEAR de Galicia.

Frente a ello, el TSJ de Galicia concluye que la ausencia de refacturación de los servicios entre empresas vinculadas resulta irrelevante dado que el objeto de análisis debe ser la utilidad o imprescindibilidad del trabajo desarrollado para la empresa extranjera.

- b) La Sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de febrero de 2016 revisa el caso de un contribuyente al que se le negó la exención porque no se había acreditado que durante sus estancias en el extranjero hubiera realizado verdaderos trabajos en el extranjero (había acudido a reuniones). Dicho criterio fue confirmado por el TEAR de Andalucía.

El TSJ de Andalucía concluye en favor del contribuyente afirmando que no es sostenible pretender

que los desplazamientos al extranjero para acudir a reuniones no implican necesariamente un carácter laboral (trasladando la carga de la prueba al contribuyente). Obligar al sujeto pasivo a hacer un esfuerzo probatorio fuera de sus posibilidades (más allá de probar los desplazamientos y la asistencia a reuniones) resulta inadmisibles y supone, además, un indebido acotamiento del concepto de trabajo: el trabajo no solo supone su realización material (circunstancia difícil de precisar en los trabajos en los que predomina el elemento intelectual), sino cualquier otra labor relacionada con el mismo.

- c) La Sentencia del TSJ de Madrid de 6 de junio de 2016 analiza el caso de un contribuyente al que se negó la exención porque, siendo el director general de una compañía española, desempeñaba funciones de dirección y supervisión de filiales extranjeras, es decir, labores de mera tutela de éstas que, según la Inspección, no habilitan a la exención.

El TSJ de Madrid niega este argumento, sosteniendo que las labores de dirección y supervisión suponen indudablemente una ventaja o utilidad en las entidades filiales, no pudiendo calificarse como meras labores de tutela.

1.2 ITPyAJD.- El sujeto pasivo en la constitución de hipotecas unilaterales en favor de la Administración es la propia Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de septiembre de 2016)

Se plantea cuál es el sujeto pasivo del ITPyAJD en la constitución de hipotecas unilaterales a favor de la Hacienda Pública en garantía de deudas tributarias.

El Tribunal Supremo centra la discusión en la interpretación del artículo 29 del texto refundido de la Ley del ITPyAJD. Este artículo atribuye la condición de sujeto pasivo en la modalidad de AJD a quien es el adquirente del bien o derecho y, con carácter subsidiario, a quien inste o solicite el documento notarial o a cuyo favor se expida. Conforme a ello, el Tribunal Supremo concluye:

- a) La constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efecto por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, pero el cumplimiento de la "conditio iuris" que supone la aceptación del acreedor hi-

potecario –la Administración-, tiene lugar con efectos retroactivos.

- b) La aceptación de la Administración debe entenderse prestada, al menos implícitamente, en la resolución favorable de la solicitud del correspondiente fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias y en el requerimiento subsiguiente al deudor para la constitución de la garantía, por lo que la aceptación expresa y formal para que se haga constar dicha circunstancia por nota marginal en el Registro de la Propiedad es un acto debido conforme a la doctrina de los actos propios. Esto supone necesariamente que la Administración debe ser considerada sujeto pasivo de la modalidad de AJD, con la consiguiente declaración de exención.

1.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El parentesco por afinidad no se extingue cuando fallece la persona que sirve de vínculo (Tribunal Supremo. Sentencia de 14 de julio de 2016)

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se regulan ciertas reducciones y bonificaciones que resultan aplicables solo a determinados familiares, incluyendo familiares afines. En este caso se plantea si el parentesco por afinidad se extingue cuando fallece la persona que sirve de vínculo.

El Tribunal Supremo concluye (reiterando su doctrina previa) que este vínculo (en el caso analizado, entre el causante y su sobrino por afinidad) se mantiene incluso cuando el esposo/a del causante –persona que servía de vínculo- hubiera premuerto al causante.

1.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Los gastos en concepto de honorarios del albacea no son deducibles (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 1 de febrero de 2016)

Se plantea si son deducibles del valor del patrimonio heredado los gastos de honorarios del albacea.

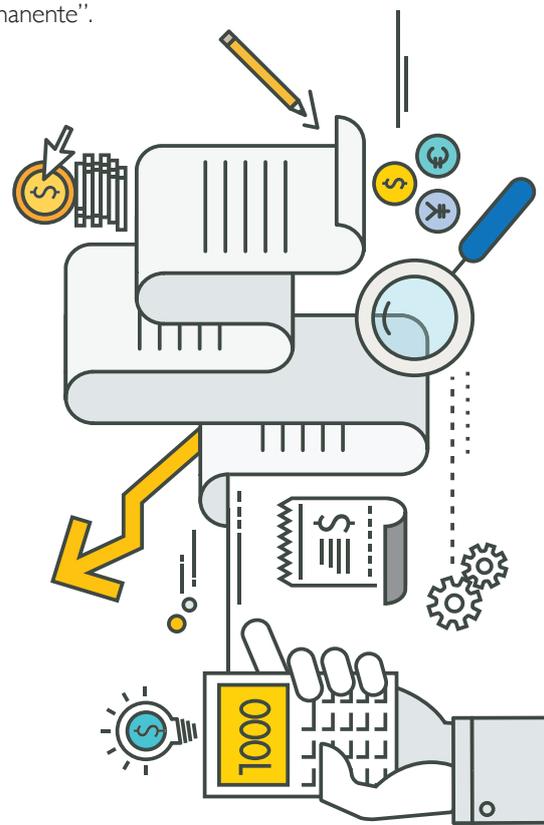
El TSJ de Cataluña niega esta posibilidad porque la Ley impide expresamente la deducibilidad de los “gastos que tengan su causa en la administración del caudal relicto”. En la medida en que los albaceas cumplen precisamente la función de gestión del patrimonio hereditario, sus honorarios no pueden deducirse.

1.5 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Nulidad del artículo de la Ordenanza reguladora de Alcalá de Henares que regula un recargo para inmuebles de uso residencial desocupados (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 27 de abril de 2016)

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales prevé la exigencia de un recargo del 50% en la cuota en el IBI para los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. La citada Ley establece que el concepto de “inmueble de uso residencial que se encuentre desocupado con carácter permanente” se determinará reglamentariamente. Sin embargo, a día de hoy no existe un desarrollo reglamentario de la Ley a estos efectos.

A pesar de lo anterior, el Ayuntamiento de Alcalá de Henares estableció en su Ordenanza Municipal reguladora del IBI la exigencia del referido recargo en cuota para los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados, determinando las condiciones necesarias para que un inmueble adquiera tal consideración.

El TSJ de Madrid concluye en esta Sentencia que el artículo de la referida Ordenanza en el que se regula el citado recargo debe ser declarado nulo, en la medida en que el Ayuntamiento no era competente para desarrollar el concepto de “inmueble de uso residencial que se encuentre desocupado con carácter permanente”.



1.6 Procedimiento administrativo.- Es nula, por inducir a error en el contribuyente, la notificación por medios telemáticos que contiene hojas en blanco (Audiencia Nacional. Sentencia de 7 de julio de 2016)

Se envió por medios telemáticos un acuerdo de liquidación que contenía hojas en blanco. El contribuyente no atendió al pago exigido en ese acuerdo porque la persona encargada de abrir las notificaciones electrónicas entendió que, al contener la liquidación unas hojas en blanco, se había producido un error informático (debido a lo cual no informó debidamente de la recepción de la notificación). Como consecuencia de lo anterior, se emitió Providencia de apremio en la que se liquidaba un recargo de apremio del 20%.

Sobre los hechos anteriores la Audiencia Nacional concluye que tanto la Administración tributaria como el propio contribuyente actuaron sin la debida diligencia, y que la incorrecta actuación administrativa no debe perjudicar al contribuyente, por lo que la providencia de apremio ha de ser anulada.

02 RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de los fondos de comercio de fusión surgidos con anterioridad al 1 de enero de 2002 (Dirección General de Tributos. Consulta V3508-16, de 22 de julio)

La vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece un régimen transitorio para aquellas diferencias de fusión generadas por operaciones de fusión acogidas al régimen de neutralidad fiscal realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, siendo uno de los requisitos exigidos el de la prueba de tributación en el caso de adquisiciones realizadas a entidades o personas no residentes y a personas físicas residentes en España.

Por su parte, el anterior Texto Refundido incluía un régimen transitorio para aquellas diferencias de fusión generadas como consecuencia de operaciones inscritas con anterioridad al 1 de enero de 2002, fecha a partir de la cual se empezó a exigir la referida prueba de tributación en adquisiciones a entidades o personas no residentes y a personas físicas residentes en España vinculadas con la entidad adquirente.

La DGT señala que, atendiendo a una interpretación sistemática e integradora de la norma, la deducibilidad de la diferencia de fusión de las operaciones inscritas con anterioridad a 1 de enero de 2002, se seguirá efectuando de conformidad con los requisitos que establecía la Ley 43/1995, en su redacción en vigor con anterioridad a 1 de enero de 2002.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Una fusión transfronteriza se puede amparar bajo el régimen de neutralidad fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V3496-16, de 22 de julio)

Las entidades A y B, ambas holdings familiares, participan en la entidad portuguesa C, dedicada a la tenencia de valores y cuyo activo principal son sus participaciones en la entidad D, cabecera de un grupo industrial español, en la que participa en un 36,64%.

Se plantea llevar a cabo una fusión transfronteriza inversa en virtud de la cual la entidad D absorba a la entidad C. La DGT concluye que:



- a) El régimen especial es aplicable en operaciones en las que estén implicadas entidades no residentes en territorio español una vez determinado, mediante el Convenio aplicable, que pueda existir gravamen en España.
- b) Se consideran motivos económicos válidos la racionalización de la gestión del patrimonio familiar y la optimización de los recursos financieros, de tal manera que deje de ser necesario un asesoramiento bajo normativa portuguesa, así como el cumplimiento de las obligaciones legales, de entre ellas las contables y las fiscales, en dicho país.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Reversión de deterioros de las participaciones por recuperación de su valor. Deterioros deducidos y no deducidos (Dirección General de Tributos. Consulta V 3459-16, de 20 de julio)

La consulta se refiere a un grupo fiscal en el que se integra una sociedad que incurrió en importantes pérdidas y nunca ha repartido dividendos. Por lo que se refiere a la provisión de cartera, el grupo fiscal actuó de la siguiente forma:

- a) Hasta el ejercicio 2011, el grupo fiscal no pudo deducir importe alguno por no cumplir los requisitos para ello.
- b) En 2011 y 2012 aplicó el artículo 12.3 del TRLIS, deduciendo la provisión dotada en esos ejercicios por cumplirse los requisitos necesarios para ello.
- c) En 2013 y 2014 la filial continuó generando pérdidas, lo que conllevó una mayor disminución de fondos propios, si bien el grupo fiscal no se dedujo cantidad alguna como consecuencia de la derogación del artículo 12.3 del TRLIS.
- d) En el ejercicio 2015 la filial ha obtenido resultados positivos, lo que ha supuesto un incremento de sus fondos propios, si bien dicha recuperación no es superior a los deterioros deducidos en los años precedentes.

Se plantea cómo deben imputarse los incrementos de los fondos propios de una entidad participada como consecuencia de la revalorización de sus participaciones, en aquellos casos en los que existan deterioros

de dichas participaciones en ejercicios anteriores en los que aquéllos fueron tanto deducibles como no deducibles.

La DGT concluye que una interpretación coherente de la norma permite establecer que el incremento de los fondos propios de la entidad participada debe aplicarse, en primer lugar, a los últimos ejercicios en los que se generó una disminución de aquellos y que se han visto afectados por la no deducibilidad del deterioro de valor de la participación como consecuencia de la derogación del artículo 12.3 del TRLIS. Una vez producida dicha recuperación, se estará a lo dispuesto en la Disposición transitoria decimosexta de la LIS, según la cual la recuperación se atribuirá en primer lugar a las pérdidas por deterioro que han sido fiscalmente deducibles.

2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Se considera motivo económico válido realizar un proceso de reestructuración con el fin de constituir una SOCIMI (Dirección General de Tributos. Consulta V3330-16, de 15 de julio)

Un grupo familiar se plantea convertir una entidad A, cuyo objeto es la explotación de un patrimonio inmobiliario, en una Sociedad Anónima cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), para lo que previamente se requiere la realización de una fusión por absorción y de una escisión parcial financiera.

Los motivos económicos que se alegan para la realización de las operaciones mencionadas son:

- a) Preparar el patrimonio empresarial para la conversión de la entidad A en una SOCIMI.
- b) Integrar todo el patrimonio del grupo en una única sociedad para, a continuación, separar los activos de la entidad A que formarán parte del patrimonio de la SOCIMI del resto de los activos.
- c) Evitar los costes notariales y registrales que supondría la transmisión de todos los inmuebles a otra entidad y dar mayor continuidad a la entidad A de cara a su transformación.

La DGT concluye que los motivos señalados se considerarán válidos.

2.5 Impuesto sobre Sociedades.– Deducción por actividades de I+D+i y ejercicio de la opción de abono anticipado (Dirección General de Tributos. Consulta V3281-16, de 13 de julio)

Se plantean diversas cuestiones en relación a la aplicación de la deducción por actividades de I+D+i, así como del ejercicio de la opción de abono anticipado contenida en el artículo 44.2.b) del TRLIS y en el artículo 39.2 de la LIS:

- a) En primer lugar se plantea cuál es la forma de calcular la base de la deducción en el caso de proyectos cuyos gastos han sido activados.

La DGT señala que la base de deducción en el presente caso estará formada por:

- Los gastos derivados de la realización de actividades de I+D+i que se devenguen en el período impositivo con independencia de su activación contable, que tiene carácter opcional (lógicamente, cuando con posterioridad sean amortizados los gastos activados, la amortización no podrá formar parte nuevamente de la base de la deducción),
 - minorados en las subvenciones recibidas para hacer frente a los referidos gastos, con independencia del período impositivo en que se realice la imputación efectiva de las subvenciones a resultados.
- b) Para aplicar la regla de abono anticipado de las deducciones de I+D+i se requiere de un informe motivado sobre la calificación de la actividad como I+D+i. En el caso de proyectos que se extienden a lo largo de varios años, la existencia de un informe motivado que se pronuncie sobre la calificación global del proyecto será suficiente para dar por cumplido este requisito.

Esta conclusión está condicionada a que el proyecto no sufra desviaciones técnicas en su desarrollo y se certifique dicha ausencia de desviación, lo que se acreditará mediante los informes motivados de seguimiento solicitados en los posteriores ejercicios.

Por último, en caso de obtenerse el informe motivado con posterioridad a la presentación de la declaración

correspondiente a un determinado período impositivo, podrá solicitarse la rectificación de la autoliquidación.

- c) En relación con el requisito de mantenimiento de plantilla previsto en el artículo 44.2.b) del TRLIS (actual artículo 39.2 de la LIS), la DGT aclara las siguientes cuestiones:

- Será posible computar a los socios trabajadores afectos a actividades de I+D+i que estén adscritos al RETA a fin de calcular la plantilla media, siempre y cuando exista un contrato de trabajo entre éstos y la sociedad en los términos que dispone la legislación laboral, con independencia de cuál sea su régimen de cotización a la Seguridad Social.
- Para el cómputo de la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i también podrán considerarse los trabajadores parcialmente dedicados a esas actividades. El criterio de imputación de estos trabajadores es una circunstancia de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.
- En lo relativo a los términos de comparación, debe entenderse como primer término la plantilla media del período impositivo en el que se genere la deducción. Como segundo término de comparación, deberá atenderse a la plantilla media correspondiente a todo el plazo de mantenimiento.

Dicho plazo de mantenimiento se computará desde el final del período impositivo en el que se generó la deducción hasta la conclusión de los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se aplique lo dispuesto en el artículo 44.2 del TRLIS (actual artículo 39.2 de la LIS).

2.6 Impuesto sobre Sociedades.– Entidades sin fines lucrativos: es válida la realización indirecta de las actividades que persigan fines de interés general (Dirección General de Tributos. Consulta V3277-16, de 13 de julio)

Se trata de una fundación que, además de realizar directamente actuaciones que permiten la consecución de la finalidad fundacional, concede ayudas monetarias a otras

fundaciones, instituciones y entidades sin ánimo de lucro para que realicen ese tipo de actividades.

Aunque la DGT entiende (conforme al criterio ya admitido por el TEAC) que, con carácter general, debe ser la propia fundación beneficiaria del régimen especial quien realice directamente las actividades de interés general, matiza este criterio admitiendo que la actividad se realice de forma indirecta siempre que se cumplan dos circunstancias:

- a) Que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que les sea de aplicación, igualmente, la Ley 49/2002 (de incentivos fiscales al mecenazgo) y
- b) que no se efectúe una mera traslación de fondos a las entidades que realicen directamente la actividad, sino que se lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control de la ejecución de proyectos y del destino concreto de los fondos aportados. Para ello será necesario que la entidad aportante cuente con los medios materiales y personales necesarios para efectuar ese seguimiento y control.

2.7 Impuesto sobre Sociedades.- Aunque no se transmita cierto personal, puede existir rama de actividad (Dirección General de Tributos. Consulta V3150-16, de 07 de julio)

La entidad A planea realizar una escisión de uno de sus negocios, si bien el equipo comercial (que se queda en A) continuará realizando las funciones comerciales del negocio transmitido. La DGT afirma que:

- a) En la medida en que el patrimonio escindido determine la existencia de una explotación económica en la entidad transmitente determinante de una rama de actividad, que se segrega y transmite a la entidad adquirente de nueva creación, manteniéndose en la entidad escindida otra rama de actividad, la operación de escisión parcial cumplirá los requisitos formales para acogerse al régimen de neutralidad fiscal.
- b) El hecho de que determinado personal no sea transmitido con la rama de actividad no obsta para se a esta calificación de rama de actividad.

2.8 Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de intereses de demora, cuotas de IVA y condena en costas derivadas de la comisión de un delito fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V3145-16, de 6 de julio)

Se plantea la posible deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora, cuotas de IVA y gastos por condena en costas abonados en ejecución de sentencia como consecuencia de la condena al administrador y (de forma conjunta y solidaria) a la entidad por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

La DGT realiza el siguiente análisis:

- a) En lo que respecta a los intereses de demora, y reiterando el criterio de consultas anteriores, teniendo en cuenta que tienen la calificación contable de gasto financiero y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, deben considerarse como gastos deducibles. En cualquier caso, y dado su carácter financiero, dichos gastos estarán sometidos a los límites de deducibilidad de gastos financieros establecidos en el artículo 16 de la LIS.

Respecto a los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS, serán deducibles en el periodo impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, siempre que de ello no se derive una tributación inferior:

- b) En relación a las cuotas de IVA, la DGT considera que si se trata de cuotas de IVA devengadas regularizadas por operaciones sujetas y no exentas que en el momento en que se devengó el impuesto no tenían la consideración de gasto deducible, no se pueden deducir; mientras que si se trata de cuotas de IVA que en el momento de su devengo tenían la consideración de gasto contable conforme a lo establecido en el PGC en su NRV 12^a, deducible en el Impuesto sobre Sociedades, en el momento de la regularización mantendrán esa naturaleza, imputándose temporalmente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.3 de la LIS.
- c) Finalmente, en relación a la deducibilidad de las cantidades pagadas en concepto de costas del

procedimiento, la DGT concluye que dichas sumas no se corresponden con una multa o sanción penal o administrativa, ni se trata de gastos que deriven de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, por lo que deberán ser considerados como gasto deducible.

2.9 Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación de la exención a la transmisión de una entidad “holding” que tiene una participación indirecta en sus filiales superior a 20 millones (Dirección General de Tributos. Consulta V3141-16, de 6 de julio)

La entidad consultante tiene una participación directa de un 23,80% en una entidad holding. Esta entidad participa en una tercera sociedad (su único activo), en un 7,75%. De este modo, la entidad consultante mantiene una participación indirecta en esta última sociedad inferior al 5%. No obstante, el valor de adquisición (indirecto) en esta última entidad es superior a 20 millones de euros. Posteriormente la entidad consultante ha realizado una inversión directa en la tercera sociedad por valor superior a 20 millones de euros, aunque sigue sin ostentar un 5% de participación.

La DGT afirma que, en caso de una futura transmisión de la entidad directamente participada, será aplicable la exención del artículo 21 de la LIS.

2.10 Impuesto sobre Sociedades.- Las retribuciones por el ejercicio de funciones de alta dirección del administrador único no tienen que constar en Estatutos para su deducibilidad (Dirección General de Tributos. Consulta V3104-16, de 5 de julio)

Se trata de un administrador único y socio mayoritario de una sociedad en la que, además del ejercicio de las funciones propias relativas al cargo de administrador único que realiza de manera gratuita, desempeña otras funciones de alta dirección de carácter retribuido, sin contar con un contrato laboral con la sociedad.

La DGT analiza el tratamiento fiscal de esta retribución en sede de la sociedad, concluyendo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.e) de la LIS, los gastos relativos a las retribuciones del socio por la realización de funciones de alta dirección son gastos fiscalmente deducibles, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de (i) inscripción contable, (ii) imputación con arreglo al devengo y (iii)

justificación, en la medida en que dichos gastos constituyan la contraprestación de las funciones desempeñadas por los socios distintas de las correspondientes a los de administrador. No es precisa por tanto la constancia de la retribución en Estatutos.

2.11 Impuesto sobre el Patrimonio – Valoración de acciones de una Sociedad anónima en concurso de acreedores (Dirección General de Tributos. Consulta V3614-16, de 24 de agosto)

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece que las participaciones o acciones en entidades no cotizadas debe hacerse al valor teórico resultante del último balance aprobado si existe un informe de auditoría favorable; y, en su defecto, por el mayor entre el valor nominal, el teórico del último balance aprobado y el resultado de la capitalización al 20% del promedio de los beneficios de los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad al devengo del impuesto.

Según la DGT, cuando la entidad participada esté en concurso de acreedores, la regla anterior debe conjugarse con el concepto de “valor razonable” a que se refiere el artículo 94.5 de la Ley Concursal, de 9 de julio de 2003. La letra c) de dicho artículo y apartado determina ese valor por el que resulte de “informe emitido por experto independiente de conformidad con los principios y las normas de valoración generalmente reconocidos para estos bienes”.

En cualquier caso, la DGT recuerda que no tiene competencias para fijar o determinar valoraciones, dado que son las Oficinas Gestoras del Impuesto las que tienen competencia para comprobar el valor declarado por los interesados, por los medios a que se refiere el artículo 57 de la LGT.



2.12 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Sobre los requisitos para la reducción aplicable en la transmisión de empresa familiar (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución del 15 de septiembre de 2016)

En el ISD se aplican determinadas reducciones cuando se transmite una empresa familiar, siempre que se cumplan ciertos requisitos. En relación con el cumplimiento de estos requisitos:

- a) El TEAC concluye, en primer lugar, que han de analizarse en el ejercicio de fallecimiento del causante.
- b) En relación con el concreto requisito relativo a la remuneración por el ejercicio de funciones de dirección (que ha de ser superior al 50% de los rendimientos de trabajo y actividades económicas), el TEAC afirma que:
 - a. Acreditada tanto la realización efectiva de funciones de dirección y gestión, como la percepción de una retribución por el ejercicio de esas funciones, no es relevante que la retribución sea calificada como laboral, ni que los estatutos fijen o no la existencia de retribución.
 - b. Las cuantías percibidas por la mutua de incapacidad deben computarse como retribución, ya que desde el punto de vista fiscal tienen la consideración de rendimientos del trabajo.
 - c. El ejercicio relevante a efectos de considerar cumplido este requisito es el de fallecimiento del causante. El TEAC modifica así el criterio que venía manteniendo hasta ahora, cuando decía que en el caso de que los requisitos se cumplieran en algún miembro del grupo familiar, el ejercicio a analizar era el último cerrado antes del fallecimiento.

2.13 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Los bienes exentos han de tenerse en cuenta para el cálculo del patrimonio preexistente y la empresa familiar computa para el ajuar doméstico (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de septiembre de 2016)

En esta Resolución se analizan varias cuestiones relacionadas con el ISD:

- a) En primer lugar se analiza si en el cálculo del ajuar doméstico debe incluirse el valor de las participaciones sociales o de los bienes respecto de los cuales se aplica la reducción de empresa familiar.

El TEAC concluye que la normativa reguladora del ISD determina de forma clara los bienes que han de ser excluidos para la cuantificación del ajuar doméstico y entre ellos no se encuentra la empresa familiar, aunque su valor se integre en la base imponible aplicando una reducción.

- b) Si en el cálculo del patrimonio preexistente del heredero (sujeto pasivo) han de excluirse los bienes exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El TEAC admite que la normativa del gravamen sucesorio se remite a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, pero recuerda que esta remisión se hace a los solos efectos de llevar a cabo la valoración de los bienes. De este modo, no deben entrar en juego otros aspectos sustantivos previstos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, como pueden ser las exenciones o las no sujeciones para la determinación del patrimonio preexistente.

2.14 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- No es posible utilizar como método de valoración el sistema de capitalización de beneficios (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de septiembre de 2016)

En el marco de un recurso de alzada se plantea al TEAC la idoneidad del sistema de capitalización de beneficios como método de valoración, a efectos del ISD, de las acciones y participaciones en entidades mercantiles sin cotización oficial.

El TEAC (reiterando el criterio expuesto en resoluciones anteriores) concluye que el sistema de capitalización de

beneficios solo es válido (a pesar de su regulación en la LGT entre los distintos métodos de valoración) si está expresamente previsto por la ley de cada tributo. Ello es así, entre otras razones, porque el elemento esencial para la valoración por capitalización no es otro que el tipo de interés, no pudiendo quedar al arbitrio del perito la elección del tipo de interés (ni la aplicación de este método, en general).

Como en la Ley del ISD no está previsto este sistema de valoración ni, por tanto, se especifica un tipo de capitalización, no es admisible realizar la valoración por este sistema a efectos de este impuesto.



2.15 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Un informe de parte sobre el valor del ajuar doméstico es suficiente para enervar el automatismo de la presunción de valoración contenida en la norma (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de septiembre de 2016)

El sujeto pasivo aportó un informe de valoración del ajuar doméstico preparado por una entidad de tasación especializada, que la Administración rechazó sin más, aplicando la presunción legal de valoración en la correspondiente liquidación. En la posterior reclamación, el TEAR de Madrid admitió el informe de parte y negó la aplicación de la presunción “iuris tantum”.

El TEAC confirma lo resuelto por el TEAR de Madrid entendiéndolo que:

- a) Aunque un informe elaborado a instancia de parte por una persona o entidad privada no puede ser investido con fuerza probatoria absoluta de los hechos que afirma, sí es suficiente para enervar al menos el automatismo que despliega la presunción legal.
- b) En estas circunstancias, la Administración tributaria debe realizar, cuanto menos, una contestación debidamente motivada sobre el valor probatorio del documento presentado o de los criterios valorativos aplicados en el mismo, todo ello sin perjuicio de la facultad comprobadora de la Administración.

2.16 IVA.- La presentación del resumen anual no interrumpe la prescripción (TEAC. Resolución de 22 de septiembre de 2016)

En esta Resolución el TEAC examina en qué fecha da comienzo el cómputo del plazo de prescripción del IVA y, en particular, si la presentación de la declaración resumen anual (modelo 390) interrumpe, o no, la prescripción de todos los periodos del año al que se refiere la misma.

El TEAC concluye denegando la posibilidad de equiparar las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales con la declaración informativa-resumen anual:

- a) Mientras que la presentación de la declaración-liquidación periódica mensual o trimestral es una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material

del pago de la deuda tributaria, la presentación de la declaración-resumen anual supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del IVA, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación.

- b) De esta forma, al no constituir la presentación del modelo 390 una actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria (ya que en el resumen anual no se produce liquidación alguna) su presentación no tiene virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.
- c) De acuerdo con este criterio, cada periodo de declaración prescribiría por el transcurso de cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mismo.

No obsta a esta conclusión que en el resumen anual debe incluirse cierta información de trascendencia.

2.17 Impuesto sobre Actividades Económicas.- El importe neto de la cifra de negocios a efectos de la exención en el IAE será el de todo el grupo horizontal con un mismo administrador (Dirección General de Tributos. Consulta V3053-16, de 1 de julio)

Se analiza el caso de un grupo horizontal de dos sociedades cuyos socios son familiares entre sí y que comparten un mismo administrador único que, a su vez, es partícipe mayoritario en ambas.

La DGT entiende que en estos casos, para analizar si aplica la exención del artículo 82.1.c) del TRLHL, debe sumarse el importe neto de la cifra de negocios de cada sociedad, pues se presume la existencia de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42.1.d) del Código de Comercio, ya que ambas sociedades comparten un mismo administrador y entre ellas existe una identidad exacta de socios. De este modo, si la cantidad resultante de la referida suma superase el millón de euros, ninguna sociedad estará exenta del IAE por ninguna de las actividades económicas que realice.

En este caso, ambas sociedades deberán comunicar dicho importe conjunto mediante su declaración del Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No

Residentes o, en su defecto, mediante presentación del modelo 848. Además, ambas deberán presentar declaración de alta en la matricula del IAE (modelo 840) durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que resulten obligadas a contribuir por el Impuesto. En la declaración de alta se incluirán todos los datos necesarios para la calificación de la actividad, la determinación del grupo o epígrafe y la cuantificación de la cuota.

2.18 Procedimiento de gestión.- El obligado al pago de un crédito de otro deudor está legitimado para solicitar la devolución de ingresos indebidos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 29 de septiembre de 2016)

La cuestión controvertida se centra en determinar si el obligado al pago de un crédito, titularidad de otro deudor, en virtud de una diligencia de embargo de créditos está o no legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que haya podido realizar con ocasión de ese pago a la Hacienda Pública.

EITEAC concluye afirmativamente:

- (i) La existencia de obligaciones formales o de pago conforme a una diligencia de embargo de créditos implica, correlativamente, que el sujeto tiene todos los derechos que derivan de esas obligaciones.
- (ii) No es equiparable el pago realizado por un tercero al realizado por un obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo. El primero de ellos es un colaborador voluntario, mientras que el segundo es un "colaborador no voluntario" para quien el origen de su obligación se encuentra en una disposición legal.

2.19 Procedimiento económico-administrativo.- La interposición de un recurso ordinario de alzada no suspende de modo automático la ejecutividad de la reclamación económico-administrativa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de septiembre de 2016)

En el caso analizado se estimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente, anulándose la liquidación impugnada. Frente a dicha resolución la Administración interpuso recurso de alzada, que fue estimado. Sin embargo, en la medida en que la Administración no dictó acto encaminado a reactivar la deuda anulada,

una vez que posteriormente la resolución del TEAC en alzada dio la razón a la Administración, ya no había deuda liquidada –porque la ejecución de la resolución estimatoria recurrida por la Administración en alzada determinaba la nulidad de la deuda inicialmente liquidada- y había prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación.

Plantea la Administración si la fuerza ejecutiva de la resolución anulatoria de un TEAR podía entenderse enervada por la formulación de recurso ordinario de alzada frente a ella. El TEAC concluye de forma negativa: la interposición de un recurso ordinario de alzada no suspende de modo automático la ejecutividad de la reclamación económico-administrativa frente a la que se interpone, porque lo impide el principio de ejecutividad de los actos administrativos, que se debe aplicar también a las reclamaciones económico-administrativas. En este sentido, el hecho de que el acto estuviera recurrido, es decir, de que no fuera firme y consentido, no provocaba que no fuera ejecutable en tanto no se hubiera acordado la suspensión de su ejecución.

2.20 Procedimiento sancionador.- El principio *non bis in idem* no impide dos pronunciamientos sobre los mismos hechos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución del 22 de septiembre de 2016)

En el marco de esta reclamación económico-administrativa se plantea, entre otras cuestiones, cuál es el alcance del principio *non bis in idem* en materia tributaria.

Debemos recordar que el principio *non bis in idem* conlleva:

- a) Que no pueda haber dualidad de sanciones, penal y administrativa, respecto de unos mismos hechos.
- b) Que para el caso de la concurrencia de competencias de ambas clases de responsabilidades, tenga prioridad la sentencia penal.

En relación con este principio, y siguiendo el criterio fijado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su Sentencia de 19 de junio de 2009 (asunto *Routsalainen v. Finlandia*), el TEAC concluye lo siguiente:

- a) La interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme en el ámbito penal no se extiende a cualquier procedimiento

sancionador; solo a aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento (su grado de complejidad) como a las de la sanción que sea posible imponer en él (su naturaleza y magnitud) puedan equipararse a un proceso penal.

- b) Es posible continuar con el procedimiento administrativo de liquidación tributaria después de haberse dictado una sentencia absolutoria en el ámbito penal, siempre que se respeten los hechos que el tribunal penal hubiese considerado probados. Y, conforme a ello, es posible que en el proceso administrativo se aplique a los hechos una calificación diferente.
- c) En definitiva, lo único que impide el principio *non bis in idem* es que haya dos sanciones, no dos pronunciamientos sobre los mismos hechos.

2.21 Procedimiento sancionador.- La no presentación en plazo del modelo 340 debe ser sancionada a razón de 20 euros por dato (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 22 de septiembre de 2016)

La cuestión controvertida se centra en determinar si la no presentación en plazo del modelo 340 (Declaración Informativa. IVA, artículo 36 del Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Libro Registro), se debe sancionar con la sanción prevista con carácter general (multa pecuniaria fija de 200 euros) o si, por el contrario, debe sancionarse con una sanción de 20 euros por dato, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

EITEAC concluye que la no presentación en plazo del modelo 340 debe ser sancionada con la sanción de 20 euros por dato, en la medida en que estamos ante una obligación de aportación de información por suministro, obligación que tiene naturaleza de obligación formal (por contraposición a las obligaciones materiales o de pago).

2.22 Procedimiento sancionador.- La base de la sanción por falta de ingreso es la cuantía no ingresada aunque haya sido regularizada posteriormente (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de septiembre de 2016)

En el marco de un procedimiento de comprobación e investigación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, la

Inspección rectificó la imputación temporal de una factura emitida en el ejercicio 2008 que se correspondía con servicios prestados en el ejercicio 2007. En este contexto, se plantea cuál ha de ser la base sobre la que se ha de calcular la sanción correspondiente a la infracción consistente en dejar de ingresar en plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación.

El TEAR de Canarias consideró que, en un supuesto como el descrito, la base de la sanción debía consistir en el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, que no es otro que la demora en el ingreso.

Frente a la resolución dictada por el TEAR de Canarias, la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El TEAC corrige el criterio fijado por el TEAR de Canarias y concluye que la base de la sanción correspondiente a la referida infracción es, en todo caso, la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. Esta conclusión alcanza también a los supuestos de falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad, y sin perjuicio de que dichas conductas queden tipificadas como infracción tributaria leve.

cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo sea al menos de 10 millones de euros (con efectos ya para el pago fraccionado de octubre):

a) Pago mínimo del 23%:

- La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio



03 **NORMATIVA**

3.1 Pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades

En el BOE de 22 de octubre se ha publicado la Resolución de 20 de octubre de 2016, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público.

El referido Real Decreto, publicado el 30 de septiembre de 2016 (junto con la Orden HAP/1552/2016, de 30 de septiembre, que modificaba los modelos 202 y 222) introdujo modificaciones en los pagos fraccionados por el método de base para los contribuyentes cuyo importe neto de la

del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

- En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen del 30 por ciento, el porcentaje será del 25%.
- Quedará excluido del resultado positivo el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Se prevén dos especialidades:
 - En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de la LIS, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.
 - En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación por prestación de servicios públicos locales, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.
- Quedan excluidas de esta regla las entidades acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, las SICAV, los fondos de inversión y demás entidades que tributan al 1%, los fondos de pensiones y las SOCIMI.

- b) Elevación del tipo del pago fraccionado al 24%: El porcentaje del pago fraccionado será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso. Por tanto, para las entidades que tributen al tipo general del 25% el porcentaje del pago fraccionado se incrementa del 17% al 24%.

Estas nuevas reglas no son de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración hubiera comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, es decir, antes del 30 de septiembre.

3.2 Se modifican los modelos 190, 117 y 390

Con fecha 11 de octubre de 2016 se ha publicado en el BOE la Orden HAP/1626/2016, de 6 de octubre, por



la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta; y se modifican asimismo otras normas tributarias.

En relación con el modelo 117 (retenciones e ingresos a cuenta sobre las rentas procedentes de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva) cabe destacar que, con efectos 1 de enero de 2017, se incorpora la obligación de autoliquidar las retenciones aplicadas sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción preferente derivados de valores negociados en algún mercado oficial definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004.

En lo que respecta al modelo 390 (resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido) y con efectos para la declaración a presentar en enero de 2017 respecto del ejercicio 2016, se establece que la exoneración de presentar esta declaración para ciertos colectivos no tiene carácter opcional, de modo que los sujetos pasivos incluidos en dichos colectivos deberán cumplimentar el apartado específico reservado a los sujetos pasivos exonerados de la declaración-resumen anual del IVA que se requiere en la autoliquidación del Impuesto correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio.

3.3 Presentación de escritos por medios telemáticos y calendario de días inhábiles

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, publicada en el BOE de fecha 2 de octubre de 2015, ha entrado en vigor con fecha 2 de octubre de 2016.

Cabe destacar de la misma dos novedades especialmente relevantes en el ámbito tributario:

- a) Obligación de relacionarse con la Administración por medios electrónicos:

Desde el 2 de octubre de 2016 se establece la obligación de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica de relacionarse con las Administraciones



Públicas a través de medios electrónicos y de forma telemática, lo que incluye la presentación de cualquier tipo de solicitud, recurso u otro trámite en el ámbito de los procedimientos administrativos.

En el ámbito tributario esto supone que no solo resulte obligatoria la interposición de las reclamaciones económico-administrativas por este medio, sino también los recursos de reposición y cualquier otro documento en cualquier procedimiento administrativo-tributario.

Esta obligación se extiende también a quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente a través de la Administración.

Se excluyen de esta obligación las excepciones previstas en el resto de la normativa vigente que obligan a la presentación de documentación en papel o soporte físico (originales de avales, documentos notariales, etc.).

Debe tenerse en cuenta que en lo que se refiere a la posibilidad de subsanación cuando la documentación se presente en papel, la Ley prevé que las Administraciones Públicas requieran al interesado para que subsane el defecto, pero establece que se considerará como fecha de presentación de la documentación aquella en la que haya sido realizada la subsanación (lo que podría suponer la presentación extemporánea de numerosas solicitudes y recursos).

b) Cómputo de plazos:

Desde el día 2 de octubre de 2016, a efectos del cómputo de plazos administrativos, los sábados pasan a ser inhábiles.

Paralelamente, como consecuencia de la entrada en vigor de la referida Ley 39/2015, de 1 de octubre, se ha publicado en el BOE de fecha 1 de octubre de 2016 [la Resolución de 28 de septiembre de 2016, de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por la que se establece el calendario de días inhábiles](#) a efectos de cómputos de plazos, en el ámbito de la Administración General del Estado para el periodo comprendido entre el 2 de octubre y el 31 de diciembre del año 2016.

3.4 Actualización de valores catastrales

En el BOE de 1 de octubre de 2016 se ha publicado la Orden HAP/1553/2016, de 29 de septiembre, por la que se establece la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017.

04 OTROS

4.1 Resolución de 19 de septiembre de 2016, de la Dirección General de la AEAT

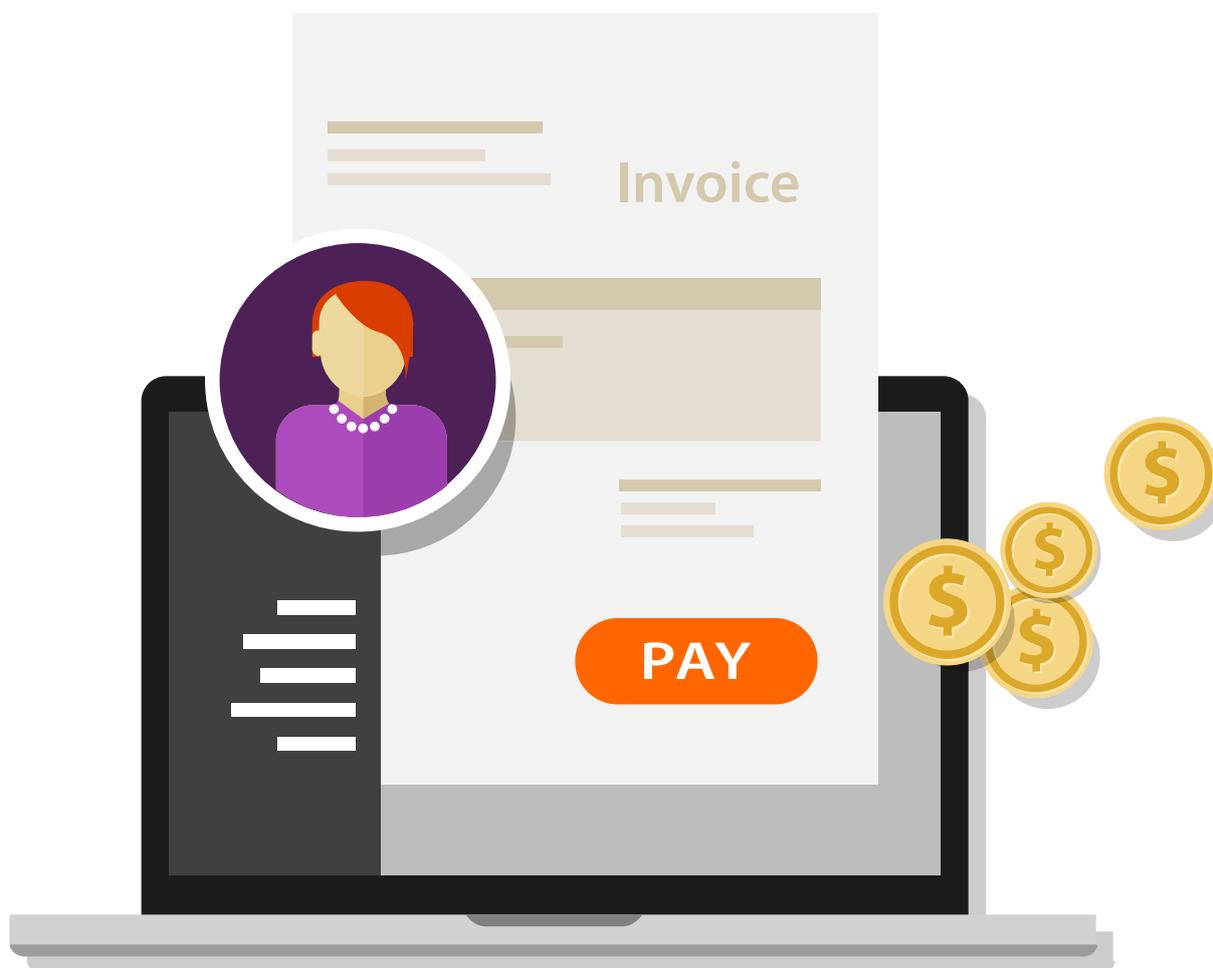
Mediante Resolución de 19 de septiembre de 2016, publicada el 13 de octubre de 2016, se incorporan nuevos trámites al catálogo de trámites y actuaciones para los que se puede apoderar para su realización por internet ante la Agencia Tributaria y se modifican los trámites previstos en la Resolución de 31 de mayo de 2012.

4.2 Acuerdo entre la Unión Europea y el Principado de Andorra sobre intercambio automático de información

En el DOUE de fecha 1 de octubre de 2016 se ha publicado la Decisión (UE) 2016/1751 del Consejo de 20 de septiembre de 2016 relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra, relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

En virtud de esta Directiva se autoriza la firma del mencionado Protocolo modificativo, que será de aplicación a partir del 1 de enero de 2017 y que permitirá el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras de los residentes en Andorra.

Recientemente se han firmado protocolos con un contenido muy similar con Suiza, Liechtenstein, San Marino y Mónaco, todo ello para la aplicación de los estándares de la OCDE en materia de intercambio automático de información.



Síguenos:



La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3 - 28001 Madrid (España)
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08

The logo features a large, stylized number '75'. The '7' is dark teal and the '5' is orange. Below the '75' is the text '1941-2016' in a smaller, dark teal font, followed by 'GARRIGUES' in a larger, bold, dark teal font.

1941-2016
GARRIGUES

Hermosilla, 3
28001 Madrid
T +34 91 514 52 00
F +34 91 399 24 08
www.garrigues.com