



Boletín N°06 07/01/2017

NOTICIAS

Los 17 sectores o tipos de fraude que perseguirá Hacienda en 2017.

La Agencia Tributaria ya tiene aprobado su plan de actuaciones contra el fraude para este año. En total son 17 sectores o tipologías de fraude diferentes las que va a someter a una ...

El TJUE reabre el debate del despido nulo si se está de baja

La justicia europea ha considerado que el despido de un trabajador de baja por accidente laboral es "discriminatorio por discapacidad" y debe ser nulo en lugar de improcedente.

Los expertos designados por el Gobierno se inclinan por indemnizar a los interinos con solo 12 días

eldiario.es 06/02/2017

La banca y los consumidores, pendientes del Supremo por las cláusulas suelo

publico 06/02/2017

Morosidad e impagos, el yugo que asfixia a las pequeñas y medianas empresas

abc 06/02/2017

La indemnización del pacto de no competencia debe ser proporcional

eleconomista.es 02/02/2017

La Seguridad Social ha dejado de ingresar más de 1.456 millones de euros desde 2013 por la tarifa plana para autónomos.

expansion.com 05/02/2017

Los billetes de transporte o los peajes no suben con el IPC desde el sábado.

invertia.com 04/02/2017

Cambia la tributación en el IVA del turno de oficio.

aeat.es 03/02/2017

El Congreso aprueba crear una subcomisión para reformar el régimen de autónomos.

eleconomista.es Europa Press
02/02/2017

Los Economistas recomiendan vigilar la separación de socios.

eleconomista.es 02/02/2017

COMENTARIOS

Ajustes del Resultado Contable en el Impuesto sobre Sociedades por errores en el Registro Contable.

Situando en el contexto adecuado el presente apartado, hemos de recordar que el artículo 10.3 de la LIS, establece que "la base imponible del Impuesto se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la propia LIS..."

De las cláusulas sobre avalistas y fiadores

Una cuestión que preocupa, y mucho, a los autónomos, profesionales y pymes que han suscrito un crédito es qué ocurre con el patrimonio de las personas que generosamente han firmado como avalistas o fiadores de ese crédito. Analizamos las posibilidades.

CONSULTAS FRECUENTES

¿Puedo deducir como gasto una factura de otro ejercicio económico?

En general, y de acuerdo con el artículo 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), "los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos ...

JURISPRUDENCIA**Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N° 10 de Barcelona: Declara nula la cláusula de aval solidario por falta de información**

La Sentencia, de fecha 7 de diciembre de 2016, anula también la responsabilidad personal ilimitada de un contrato de hipoteca.

Cantidades debidas a los trabajadores en concepto de parte proporcional de paga extra e indemnización por despido.

Reconocimiento de deuda en escritura pública y posterior impago de parte de aquélla. Condena de la empresa y exoneración de responsabilidad del Fogasa: procede al no articularse dicho reconocimiento del modo normativamente previsto.

NOVEDADES LEGISLATIVAS**CORTES GENERALES - Medidas urgentes (BOE nº 32 de 07/02/2017)**

Resolución de 31 de enero de 2017, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decretoley 6/2016, de 23 de diciembre, de medidas urgentes para el impulso del Sistema Nacional de Garantía ...

CORTES GENERALES - Medidas urgentes (BOE nº 32 de 07/02/2017)

Resolución de 31 de enero de 2017, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decretoley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas...

MINISTERIO DE ENERGÍA, TURISMO Y AGENDA DIGITAL - Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados (BOE nº 31 de 06/02/2017)

Orden ETU/78/2017, de 31 de enero, por la que se regulan determinados aspectos relacionados con el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados y con los perímetros de referencia...

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA Y PARA LAS ADMINISTRACIONES TERRITORIALES - Medidas económicas (BOE nº 30 de 04/02/2017)

Real Decreto 55/2017, de 3 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española.

MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL - Seguridad Social (BOE nº 30 de 04/02/2017)

Orden ESS/77/2017, de 3 de febrero, por la que se establecen para el año 2017 las bases de cotización a la Seguridad Social de los trabajadores del Régimen Especial del Mar incluidos en los grupos segundo y tercero.

CONSULTAS TRIBUTARIAS**El riesgo de mezclar la familia y el negocio**

Los problemas de comunicación entre parientes en una misma compañía puede causar dificultades en la gestión de la empresa.

Diferencia entre apoderado y administrador en una pyme

El administrador es nombrado por la Junta General, mientras que el apoderado es nombrado por este.

ARTÍCULOS**Choque AEAT-Tributos: Pequeñas empresas también se deducirán por reservas.**

Las empresas de pequeña dimensión que, tributando al 25%, se hayan aplicado la reducción por reserva de capitalización, tienen que estar tranquilas. Algunos inspectores están enviando comprobaciones a dichas empresas advirtiéndolo ...

Nuevas consultas de contabilidad publicadas en el BOICAC N° 108

En la última publicación relativa a 2016, el BOICAC N° 108, nos encontramos con la resolución de cuatro consultas sobre Contabilidad, que a continuación analizamos

FORMULARIOS**Escrito de pacto de no concurrencia con la empresa para después de extinguida la relación laboral**

Modelo de pacto de no concurrencia con la empresa para después de extinguida la relación laboral

Reclamación sobre gastos de formalización de la hipoteca

Modelo de Reclamación sobre gastos de formalización de la hipoteca

Cambio de criterio de la DGT: Sujeción a IVA de servicios prestados por abogado en turno de oficio.

La persona física consultante, de profesión abogado, está adscrito al correspondiente Turno de Oficio prestando servicios de asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero.

Calificación de los rendimientos obtenidos por arquitecto que imparte clases en Universidad Privada.

Al tratarse de unos rendimientos obtenidos al margen de una relación laboral o estatutaria que pudiera vincular al arquitecto consultante con la universidad privada en la que imparte las clases, para poder proceder a ...



AGENDA

Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.



CONSULTAS TRIBUTARIAS

Cambio de criterio de la DGT: Sujeción a IVA de servicios prestados por abogado en turno de oficio.

CONSULTA VINCULANTE V0179-17. FECHA-SALIDA 25/01/2017

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La persona física consultante, de profesión abogado, está adscrito al correspondiente Turno de Oficio prestando servicios de asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Sujeción de las operaciones objeto de consulta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) define el Impuesto del siguiente modo:

“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.”.

El artículo 4, apartado uno, de la referida Ley establece que “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

En este sentido, la propia Ley del Impuesto recoge el concepto de empresario o profesional en su artículo 5, cuyo apartado uno, letra a), atribuye tal condición, entre otros, a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de ese artículo, según el cual, son actividades empresariales o profesionales las que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Conforme al artículo 11.Uno de la Ley 37/1992 tendrá la consideración de prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la Ley del Impuesto, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En el apartado dos del referido precepto se declara que, en concreto, tendrá la consideración de prestación de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la consultante es una abogado ejerciente adscrita al servicio de asistencia jurídica gratuita al amparo de lo dispuesto en la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (BOE de 12 de enero). En consecuencia, en el caso planteado en la consulta, la consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la prestación de servicios de dirección letrada en favor de las personas o entidades con derecho a la asistencia jurídica gratuita, será una operación que, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, estará sujeta al referido Impuesto.

2.- Sin embargo, en la Resolución de 18 de junio de 1986, de esta Dirección General de Tributos (BOE del 25 de junio), por referencia al informe emitido con fecha 18 de junio de 1986 por el Ministerio de Justicia, se estableció que “los servicios prestados por Abogados y Procuradores en el denominado turno de oficio o para la asistencia letrada al detenido son obligatorios para dichos profesionales en virtud de las normas jurídicas vigentes”; señalando a su vez el mencionado informe que “las cantidades que con cargo a los presupuestos del Estado se asignan a los citados profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos.”.

Por consiguiente, de acuerdo con el referido informe, se concluía que, en ese caso, los servicios se prestan por abogados y procuradores con carácter obligatorio y gratuito.

Por otra parte, en el artículo 7.10º de la Ley 37/1992 se establece que no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido “las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia”.

En virtud de lo anterior, este Centro directivo consideró que no estaban sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por abogados y procuradores en los casos en que fueran designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, ya que, según los criterios contenidos en la citada Resolución de esta Dirección General, dichos servicios son prestados con carácter obligatorio y gratuito.

3.- No obstante lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), en contestación a diversas cuestiones prejudiciales planteadas al efecto por el Tribunal Constitucional belga, se ha pronunciado sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por abogados a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, equivalente al que es objeto de consulta, en su reciente sentencia de 16 de julio de 2016, dictada en el Asunto C-543/14.

El Tribunal, partiendo de la sujeción de los referidos servicios al Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto que servicios prestados a título oneroso por un empresario o profesional a efectos del mencionado tributo, se cuestiona la posible aplicación a los mismos del supuesto de exención contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 (precepto transpuesto a nuestra Ley nacional en el artículo 20.Uno.8º de la Ley 37/1992).

El referido artículo 132 de la Directiva del Impuesto, regula las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general, y dispone lo siguiente en su apartado 1:

“Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

...)

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

...).”.

En los apartados 63 a 65 de la citada sentencia, el Tribunal concluye lo siguiente:

“63 (...) la aplicación de dicha exención no sólo está sujeta a un requisito relativo al carácter social de los servicios prestados de que se trate, que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, sino que, además, se limita a los servicios prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social.

64 En el presente asunto, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que no todos los abogados prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino únicamente aquellos que se presentan voluntariamente para hacerlo con carácter principal o accesorio y que están inscritos a tal efecto en una lista que se elabora anualmente. Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado.

65 Por consiguiente, los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita objeto del litigio principal no están exentos del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.”.

4.- En consecuencia, la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal al supuesto planteado determina que esta Dirección General de Tributos deba proceder a cambiar el criterio mantenido hasta ahora respecto de la tributación de los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, puesto que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 por ciento.

De acuerdo con todo lo anterior, este Centro directivo considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta formulada, por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita estarán sujetos y no exentos del Impuesto, debiéndose repercutir en factura el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento a su beneficiario, destinatario de la prestación de tales servicios.

El cambio de criterio de este Centro directivo se apoya, como se ha indicado, en la sentencia del Tribunal de fecha 16 de julio de 2016 y en la consideración de que los mencionados servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996 se realizan a título oneroso toda vez que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, constituye la base imponible de las operaciones sujetas, el importe total de la contraprestación pagada por el destinatario de las mismas o por un tercero.

En consecuencia, considerando que los servicios de asistencia jurídica prestados por los abogados o procuradores a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita son retribuidos no por dicho destinatario sino por un tercero, en este caso la Administración Pública competente, se llega a la conclusión del carácter oneroso de tales servicios, formando parte la base imponible de dicha prestación la retribución que perciban con cargo a fondos públicos por su intervención en el correspondiente procedimiento judicial.

5.- Finalmente, respecto de la posible incidencia que el cambio de criterio administrativo puede tener para los obligados tributarios, cabe señalar que, el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), establece:

“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

Por otra parte, el artículo 68.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone en su apartado primero:

“Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.”

De acuerdo con los anteriores preceptos, cabe señalar que la contestación de una consulta tributaria persigue un objetivo evidente, como es que el obligado tributario conozca el criterio administrativo aplicable en la materia con anterioridad al ejercicio de derechos o al cumplimiento de obligaciones por parte de éste (artículo 88.2 Ley General Tributaria). Por ello, atendiendo al principio de seguridad jurídica, en los supuestos de cambio de criterio administrativo derivado de una contestación vinculante posterior, la normativa establece la necesidad de motivar dicho cambio.

En relación con los efectos de un cambio de criterio, ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio.

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



CONSULTAS TRIBUTARIAS

Calificación de los rendimientos obtenidos por arquitecto que imparte clases en Universidad Privada.

CONSULTA VINCULANTE V4984-16. FECHA-SALIDA 17/11/2016

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

Arquitecto autónomo que entre sus actividades imparte clases en una universidad privada, estando vinculado con ésta por un contrato mercantil para impartir un número variable de horas durante el curso académico.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Calificación de los rendimientos obtenidos por la impartición de clases.

CONTESTACION-COMPLETA:

Al tratarse de unos rendimientos obtenidos al margen de una relación laboral o estatutaria que pudiera vincular al arquitecto consultante con la universidad privada en la que imparte las clases, para poder proceder a la calificación de estos rendimientos se hace preciso acudir en primer lugar al artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en sus apartados 2, letra c) y 3, califica como rendimientos del trabajo los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, excepto cuando supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso han de calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Del citado precepto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán como regla general como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

En consecuencia, este Centro viene interpretando que la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios,

ofreciéndolos al público y concertando, en su caso, con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en la impartición de las clases o cursos en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la ordenación por cuenta propia configuradora de la actividad económica que ya venía desarrollando.

Conforme con el criterio expuesto en los dos párrafos anteriores, en el presente caso procede calificar los rendimientos objeto de consulta como derivados de la actividad profesional de arquitecto que viene desarrollando el consultante.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).



COMENTARIOS



Ajustes del Resultado Contable en el Impuesto sobre Sociedades por errores en el Registro Contable.

Situando en el contexto adecuado el presente apartado, hemos de recordar que el artículo 10.3 de la LIS, establece que **"la base imponible del Impuesto se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la propia LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas"**.

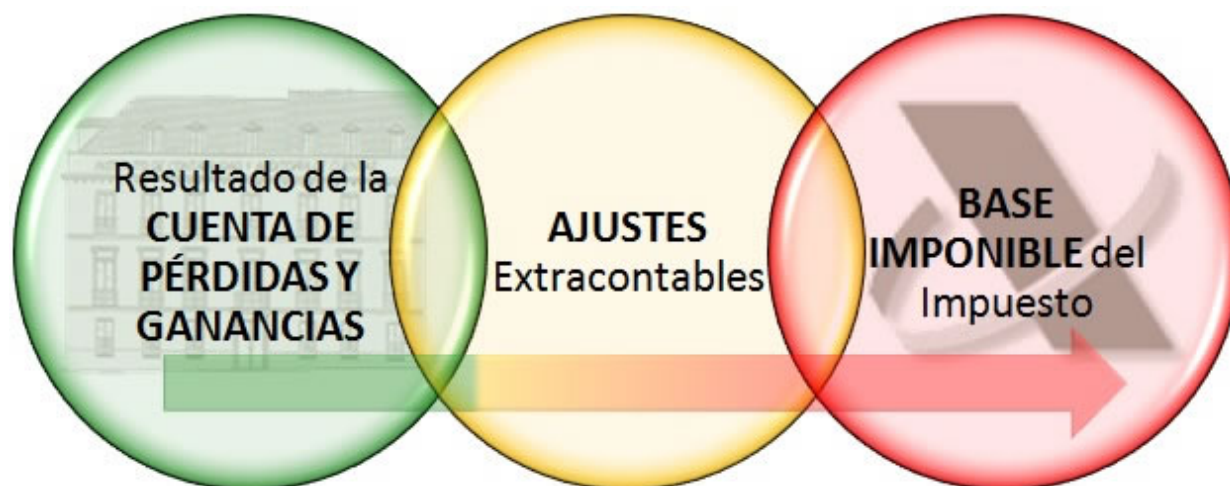
Así, trabajaremos a partir del resultado contable obtenido por aplicación de los criterios establecidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC), corrigiendo (caso de existir discrepancias de criterio) este resultado, con las normas previstas por la legislación del Impuesto sobre Sociedades.

Una forma lógica de trabajar, sería **ENFRETAR**, los criterios de uno y otro para, en este sentido ver si deben o no realizarse ajustes y en que sentido.

En el caso aquí estudiado, la existencia de **errores contables**, ambas reglamentaciones de expresan en los siguiente términos:

ERRORES CONTABLES	
	
<p>Norma de Registro y Valoración 22º del PGC NORMAL (21ª del PGCPyme).- Cuando se produzca un cambio de criterio o error contable, se aplicará de forma retroactiva; el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores derivado de dicha aplicación dará lugar a un ajuste que se imputará directamente al patrimonio neto, concretamente en una partida de RESERVAS.</p>	<p>Art. 11.3.1º y 2º LIS.- Los ingresos y los gastos imputados contablemente una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior.</p> <p>Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.</p>

A partir de aquí, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades será calculada por el contribuyente corrigiendo el resultado contable obtenido por la aplicación de los principios determinados en el Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007 o RD 1515/2007 según corresponda), con los **AJUSTES** necesarios para adecuar la normativa contable a los criterios fiscales establecidos en la Ley 27/2014 y Reglamento RD 634/2015 del Impuesto sobre Sociedades.



Evidentemente, si los criterios contables y fiscal coinciden, no procederá realizar ajuste extracontable alguno.

En consecuencia con lo expuesto, cuando se produzcan "cambios de criterio o errores contables", dependiendo del caso concreto acontecido, habremos de ajustar en los términos:

Criterio Contable/Fiscal	Incidencia en Resultado Contable	Ajuste Extracontable	Modelo 200 de IS
Gasto Contable > Gasto Fiscal	Aumento	Positivo (+)	Casilla 355
Gasto Contable < Gasto Fiscal	Disminución	Negativo (-)	Casilla 356
Ingreso Contable > Ingreso Fiscal	Disminución	Negativo (-)	Casilla 356
Ingreso Contable < Ingreso Fiscal	Aumento	Positivo (+)	Casilla 355

EJEMPLO. (simulado con base en Consulta Vinculante DGT [V1590-13](#))

La sociedad RCRCR, S.A. realiza una valoración de su inventario y detecta que las mercaderías están sobrevaloradas, debido a la inclusión, como mayor valor del coste, de la ECOTASA (establecida según Real Decreto 208/2005, de 25 de febrero, sobre aparatos eléctricos y electrónicos y la gestión de sus residuos, se repercute en el precio final de los aparatos a los usuarios).

RCRCR, S.A. ajusta el valor de sus mercaderías y consecuentemente realiza el ajuste contable correspondiente, siguiendo los criterios establecidos en la norma de registro y valoración 21 del Plan General Contable Pymes.

El importe del ajuste de las mercancías es de 10.000 euros.

RESOLUCIÓN

Así, de acuerdo a la Norma de Registro y Valoración 21 del PGC, la corrección del error contable se aplicará de forma retroactiva; el ingreso

o gasto correspondiente a ejercicios anteriores derivado de dicha aplicación dará lugar a un ajuste que se **imputará directamente al patrimonio neto, concretamente en una partida de RESERVAS.**

De esta forma, RCRCR, S.A. realizó el asiento contable que responde a:

(113) Reservas Voluntarias
a Mercaderías (300)

--- x ---

Consecuentemente no se imputó cantidad alguna a la cuenta de resultados de la entidad.

Por otro lado, la normativa fiscal, en concreto el artículo 11.3 del LIS establece, "los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda; no obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de la norma de imputación temporal anterior".

La propia Consulta Vinculante V1590-13 de la DGT establece para este caso, de acuerdo con la NRV 21ª del PGCPyme (22º del PGC), que la empresa contabilizará un gasto en la cuenta de reservas, en un período impositivo posterior al de su devengo y en la medida en que este gasto no está incluido en los supuestos de no deducibilidad del artículo 15 de la LIS, será deducible en el período de contabilización, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de la regla de imputación temporal general (devengo).

Así:

Registro Contable	Fiscalidad	Ajuste Extracontable	Modelo 200 de IS
0 Euros Imputado en Rvas.	10.000 Euros	(-) 10.000 Euros	Casilla 356

Departamento de Contabilidad de RCR Proyectos de Software.

www.supercontable.com



COMENTARIOS

De las cláusulas sobre avalistas y fiadores

Una cuestión que preocupa, y mucho, a los autónomos, profesionales y pymes que han suscrito un crédito o préstamo y que resulta finalmente impagado es qué ocurre con el patrimonio de las personas que generosamente han firmado como avalistas o fiadores de ese crédito y que, a la hora de la verdad, deben hacer frente a la deuda en las mismas condiciones que los prestatarios; a pesar de creer que solo actúan como garantes, para el caso de que el prestatario no pueda pagar.

Ha sido una práctica habitual de la banca, en casi todas sus operaciones de crédito o préstamo, el "forzar" a los avalistas y fiadores a prestar una garantía ilimitada, solidaria y con renuncia a todos los derechos y beneficios que la normativa civil reconoce a los fiadores, en cuanto que son garantes y no prestatarios.

Tanto es así que, en la práctica, **aquella persona que, con toda la buena fe del mundo, se ofrece a ser garante de un prestatario acaba siendo realmente un deudor más de la operación de crédito o préstamo**, a la par que el prestatario; con el añadido de que, además, no obtiene beneficio alguno de la operación porque no recibe ni se beneficia de las cantidades prestadas. **Es decir, el fiador ha venido siendo realmente y deudor por una deuda que le es completamente ajena.**

Y, una vez más, ha tenido que ser el TJUE el que venga a corregir esta perversa práctica por la que padres, hijos, novios, tíos o abuelos pierden su patrimonio por el hecho de haberse ofrecido a ser garantes para sus familiares o amigos; pero sin beneficiarse del préstamo concedido y sin poder intervenir en la operación de forma alguna.

El TJUE ha dictado dos Autos, de 19 de Noviembre de 2015 y de 14 de Septiembre de 2016, en los que analiza la situación de personas físicas que avalaron dos préstamos de sociedades mercantiles; pero que, sin embargo, no tenían vinculación profesional alguna con estas sociedades.

Según el TJUE, estas personas suscriben ese aval o fianza por esos vínculos familiares o afectivos, y no por una cuestión profesional, y, por tanto, desconocen el alcance y las consecuencias que pueden tener las obligaciones que contraen. Es más, es práctica general que las entidades financieras no informen a los avalistas de las consecuencias de su firma; pues en la mayoría de las ocasiones los avalistas son llevados directamente a la notaría por los propios prestatarios y no han pisado siquiera la oficina bancaria.

Y, siguiendo la estela del TJUE, los Juzgados y Tribunales están ya empezando a declarar la nulidad de este tipo de cláusulas de aval o fianza porque convierten al avalista en un auténtico deudor y, además, y por lo general, sin informarlo ni negociar individualizadamente con él.

Ejemplo de lo que decimos es la **Sentencia del Juzgado de lo Mercantil Nº 10 de Barcelona**, que anula la cláusula relativa a los avalistas o fiadores solidarios porque, según señala, supone la renuncia de los fiadores a los beneficios de excusión, división y orden y no se acredita que la entidad financiera explicase, de manera comprensible, las implicaciones económicas que tenía esta cláusula de renuncia a beneficios legalmente concedidos a los fiadores.

En esta misma sentencia también debe mencionarse, porque también resulta relevante, que se anula por el Juzgado, por falta de claridad e información a los prestatarios, de la cláusula de responsabilidad personal ilimitada de una hipoteca.

En el mismo sentido, el **Juzgado de lo Mercantil Nº 1 de San Sebastián** ha anulado la cláusula de un préstamo en la que se convertía a los fiadores en auténticos deudores principales, desvirtuando así la condición de fiador, pues el acreedor puede dirigirse indistintamente frente al prestamista o los avalistas.

Según esta sentencia, si se firma una fianza, aval o garantía, un consumidor medio bien informado creerá que tendrá que responder en caso de que no lo haga el deudor principal. Pero al constituirse una fianza en la que el fiador solidario que renuncia a los beneficios de excusión, división y orden, el fiador ya no es un simple avalista, sino que se convierte en el auténtico deudor y se coloca en la misma situación que el deudor principal.

Y añade el Juez que, *"...si se hubiera negociado de forma leal y equitativa, no es fácil presumir que se hubieran aceptado dichas renunciaciones, que colocan al avalista en idéntica situación que el deudor solidario, pero sin percibir las contraprestaciones de éste, porque el deudor principal al menos dispone del importe del préstamo, pero el fiador no obtiene ninguna prestación a cambio de comprometer la totalidad de su patrimonio en responder de la deuda ajena. Por ello se considera que la cláusula es abusiva pues supuso una renuncia injustificada..."*, impuesta por la entidad financiera.

El **Juzgado de Primera Instancia Nº 2 de Écija** también desestima una ejecución hipotecaria dirigida contra el fiador solidario de una hipoteca y analiza en la Resolución las responsabilidades que contrae el fiador, pues los bancos exigen a éstos una garantía personal ilimitada.

El **Juzgado de Primera Instancia Nº 3 de Madrid**, ha dictado un auto, de fecha 3 de febrero de 2014, por la que declara la nulidad, por abusiva, la cláusula de extensión de la

fianza constituida en una escritura de préstamo hipotecario y ordena el levantamiento de los embargos acordados sobre los bienes de los fiadores.

La **Sentencia del Juzgado de Primera Instancia Nº 3 de Igualada, de 22 de Junio**, anula el afianzamiento prestado por unos padres a sus hijas, por la desinformación de éstos respecto a la situación en que dicha cláusula les colocaba, equiparándolos a los deudores principales.

Por tanto, existen nuevas posibilidades para poder garantizar los derechos y el patrimonio de aquellas personas que, por vínculos familiares o de amistad, en un momento dado, prestan su garantía, como avalistas o fiadores, en un préstamo o crédito y que, ante el impago del deudor, pueden verlo peligrar.

Departamento Jurídico de Supercontable.com

CONSULTAS FRECUENTES

¿Puedo deducir como gasto una factura de otro ejercicio económico?

SI. Esta sería una respuesta clara y directa, pero necesita de precisiones para ser rigurosa y veraz.

Así, en general, y de acuerdo con el artículo 11.1 de la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)**, "*los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su cobro o de su pago, respetando la debida correlación entre unos y otros*".

Son los apartados siguientes del propio artículo 11 (denominado imputación temporal), los que "*suavizan o excepcionan*" el primer punto siempre y cuando los gastos hayan sido imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas (salvo excepciones regladas). Así, por ejemplo:

- **Gasto contabilizado y reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un ejercicio anterior al de su devengo.-** Deberá realizarse el ajuste preciso para que no se impute en ese ejercicio, sino en el del devengo, esto es, en el ejercicio siguiente.
- **Gasto imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo posterior al de su devengo.-** La imputación temporal se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por la aplicación de la imputación al período impositivo de su devengo.
- **Gasto imputado imputado en período impositivo cuando su devengo se produjo en un período impositivo ya prescrito.-** Como ya hemos visto (artículo 11.3.1º. 2º párrafo) si la contabilización diferida de los gastos, supone igual o mayor tributación que la que hubiese correspondido según el criterio de devengo, dichos gastos se integran en la base imponible del período impositivo en el que están contabilizados. En estos casos, el contribuyente deberá comparar la tributación que resulta de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos en que se contabiliza el gasto respecto de las liquidaciones que resultarían de imputar tales gastos en aquellos otros períodos, anteriores, en que se devengaron; y **para ello habrá de tener en cuenta el posible efecto de la prescripción**. Así, gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 11 LIS, a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción.

CONCLUSIÓN: Los **gastos** habrán de ser imputados al período impositivo de su **devengo** y nunca antes del mismo. **Podrán excepcionalmente** imputarse **en un ejercicio posterior** a su devengo siempre y cuando en el mismo **se realice su imputación contable y que de ello no se derive una menor tributación** en el impuesto, teniendo en cuenta que la imputación de un gasto de un período prescrito, supone una menor tributación y consecuentemente este gasto no sería deducible fiscalmente.

www.supercontable.com.

CONSULTAS FRECUENTES

El riesgo de mezclar la familia y el negocio

CUESTIÓN PLANTEADA:

El riesgo de mezclar la familia y el negocio

CONTESTACIÓN:

POR [N. SHRAGAI](#)

Los problemas de comunicación entre parientes en una misma compañía puede causar dificultades en la gestión de la empresa.

Los negocios familiares han venido demostrando desde hace tiempo cómo una relación afectiva entre sus miembros, reforzada con los lazos de la lealtad y el compromiso puede reflejarse en el éxito de la compañía. Ejemplo de ello es el caso del nuevo presidente de los Estados Unidos. Donald Trump heredó el negocio inmobiliario de su padre y en la actualidad sus tres hijos mayores, Donald Jr, Ivanka y Eric, ocupan puestos en la ejecutiva de un imperio multinacional. Ahora, mientras su padre gestiona la Casa Blanca, ellos tomarán las riendas de la compañía, The Trump Organization.

Sin embargo, el caso de la fortuna amasada a lo largo de los años por los miembros de la familia del nuevo presidente estadounidense es un caso excepcional. La estadística refleja que tan sólo un 30% de este tipo de negocios sobrevive al pasar a manos de la segunda generación. Manfred Kets, psicoanalista y profesor de liderazgo en la escuela de negocios Insead, ha realizado un estudio en el que postula cómo los conflictos familiares sin resolver, junto a las actuaciones inconscientes de algunos de sus miembros, provocan un aumento en los problemas de comunicación generando conflictos. "Los celos reprimidos, las rivalidades entre hermanos o el resentimiento acumulado a lo largo de los años pueden causar estragos en una empresa familiar", afirma Kets.

En ocasiones, señala el experto, "por evitar conversaciones difíciles que puedan provocar fisuras entre los parientes, las situaciones se enconan todavía mas", explica Kent. Por su parte, Tom Daviown señala cómo su experiencia de más de treinta años como terapeuta familiar lo avalan para identificar las causas de por qué estos negocios funcionan bien en sus primeras etapas pero fallan al consolidarse. "Sus miembros piensan que si le dicen a su hermano las cosas que le molestan todo va a saltar por los aires, por lo que sienten incluso miedo a mantener reuniones del negocio", afirma.

Otro problema habitual son los roles de género en compañías tradicionales. Un caso que lo ejemplifica es el del fundador de una empresa que legó la mayor parte del negocio al varón y muy poco a su hija. Este rol lo repitió después el actual propietario cuando se incorporó la tercera generación. "Como mi hermano tenía familia recibía un sueldo mucho mayor que el mío, que estaba soltera", señala la parte perjudicada, en un caso de celos entre hermanos. "En una compañía británica sucedió algo parecido", afirma George Stalk, de Boston Consulting Group. "El miembro más joven había estado protegido por su hermano toda la vida. Al traspasar esto a su negocio sintió que se entrometía en sus asuntos" explica Stalk. Parece claro que estas empresas deben introducir fórmulas externas para sobrevivir al paso de las generaciones.

CONSULTAS FRECUENTES

Diferencia entre apoderado y administrador en una pyme

CUESTIÓN PLANTEADA:

Diferencia entre apoderado y administrador en una pyme

CONTESTACIÓN:

El administrador es nombrado por la Junta General, mientras que el apoderado es nombrado por este.

[TERESA ALVAREZ MARTÍN-NIETO](#)

Dentro de las pymes, existen varias diferencias entre las figuras del apoderado y el administrador. La primera de ellas alude a quién nombra y revoca ambos cargos. Así, según explica María del Mar Moreno, abogada de Lealtadis, **el administrador es nombrado por la Junta General, mientras que el apoderado es nombrado por este.**

Existe una segunda divergencia entre ambas figuras. Esta es, a juicio de Moreno, que **el cargo de administrador ha de estar aceptado expresamente.** No ocurre lo mismo con el de apoderado, pues a este le basta con que se acepte tácitamente que ejerce un determinado poder.

No obstante, existe un nexo común entre apoderado y administrador. Esta similitud hace referencia a que **ambos han de inscribirse en el Registro Mercantil.** En cuanto a los costes que el administrador genera a la pyme, desde Lealtadis sostienen que debe cotizar a la Seguridad Social de manera obligatoria.

Relación laboral de ambas figuras

En lo que respecta a la figura del apoderado, este no tiene por qué cotizar, aunque el poder que conllevan sus acciones forman parte de un contrato de trabajo o de un contrato de arrendamiento de servicios. Por su parte, en relación a los **efectos laborales**, el cese del administrador no implica un despido. En cuanto al apoderado, este no guarda relación laboral alguna con la empresa.

Moreno también destaca que, en ambos casos, la empresa no ha de olvidar que un poder **para actuar en nombre de la sociedad** puede ser una simple autorización para que alguien pueda entablar relaciones en nombre de la sociedad, o ser complemento o parte de una relación más amplia.

Por último, **con respecto a sus responsabilidades**, el administrador de la sociedad puede realizar todos los actos comprendidos en el giro o tráfico de la empresa que conste como objeto social en los estatutos. Por el contrario, el apoderado únicamente tiene las facultades que determina el poder ni tiene que responder ante la junta general.



ARTÍCULOS

Choque AEAT-Tributos: Pequeñas empresas también se deducirán por reservas.

Las empresas de pequeña dimensión que, tributando al 25%, se hayan aplicado la reducción por reserva de capitalización, tienen que estar tranquilas. Algunos inspectores están enviando comprobaciones a dichas empresas advirtiéndoles que no pueden aplicarse esa reducción a las compañías que no hayan tributado al 28%. Pero Tributos asegura que eso no es así.

E. Ruiz-Hidalgo (invertia.com)

El choque entre criterios se produce, en este caso, entre la labor inspectora de la AEAT y la Dirección General de Tributos. Es cierto que la actuación de control no se está realizando con carácter general. Son solo algunos inspectores, por ejemplo por la zona de Cantabria, los que se han puesto manos a la obra, sin menoscabo de que por otros rincones de España estén haciendo lo mismo.

Las actuaciones inspectoras mencionadas se están realizando contra las empresas de reducida dimensión que hayan tributado al 25% y se han aplicado la deducción por reservas de capital. Según este criterio, si has aplicado ese gravamen no te puedes aplicar el incentivo reductor ya que la ley establece que para 2015 el tipo general es del 28%.

Sin embargo, una consulta vinculante de la DGT combate ese criterio de la Inspección de la AEAT, advierten desde la **AECE**. Según esta consulta, sí es compatible reducir la reserva de capitalización a las entidades de reducida dimensión, y por tanto hayan aplicado el 25%, su tipo general.

Según fuentes fiscales, “si un contribuyente recibe la comprobación por parte del inspector, debe recurrirlo utilizando la consulta vinculante”. El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) dirimirá al respecto y, en este caso, no hay muchas dudas sobre que la empresa pequeña tiene razón.

Pero esto no siempre es así. Las consultas vinculantes de la DGT solo vinculan a la Administración, pero no al administrado ni al TEAC.

La respuesta de Tributos, que aclara lo de las reservas, reza textualmente: “aquellas entidades que en el periodo impositivo 2015 tributen conforme al tipo de gravamen previsto en las letras i) o j) de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS, podrán aplicar las reducciones de la reserva de capitalización y/o nivelación, en la medida en que cumplan la totalidad de requisitos contenidos...”

Las entidades i) y j) a que se refieren son:

i) El tipo general de gravamen (...) será del 28%. No obstante, tributarán al tipo del 25%:

J) Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala:

Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25%.

Por la parte de la base imponible restante, al tipo del 28%.

INTERPRETACIÓN CLARA Y DISCUTIBLE

Ambas decisiones, tanto la de la AEAT como la de Tributos, han sido analizadas para INVERTIA por Ático Jurídico:

La reserva de capitalización sólo pueden hacerla las sociedades que tributen al tipo impositivo general del artículo 29.1 de la Ley 27/2014, o al especial del 29.6.

El tipo impositivo del 29.1 es el 25%. Por tanto, las sociedades que en 2015 tributaron al tipo impositivo general tenían derecho a aplicar la reserva. Lo que pasa es que dicho tipo impositivo del 29.1 para el 2015 era diferente, por la Disposición Transitoria 34ª que incluía la Ley 27/2014.

De ahí entiende Hacienda que el tipo general en 2015, por aplicación de la D.T. 34ª, era el 28%, y no el 25%. Si tributaste al 25% no tributaste al tipo general, y por tanto no tienes derecho a la reserva. Se trata, en nuestra opinión, de una interpretación muy rigurosa que debe ser combatida, en Tribunales si hace falta.

Y es que el artículo que se refiere a la reserva de revalorización exige como requisito la tributación conforme al tipo previsto en el primer párrafo del 29.1, y lo cierto es que

dicho tipo ha sido y es el 25%. Lo que pasa es que para 2015, sin modificar el precepto (sino a través de la Disposición Transitoria), el tipo ya no es el del 25%, sino del 28%.

Por ello es curioso que a sociedades que tributaron en 2015 al tipo del 25% (que es el que pone en el artículo 29.1), se les diga que no tienen derecho a la reserva porque en 2015 ese artículo está afectado por una Disposición Transitoria.

Si la remisión del artículo 105 (el de la reserva de revalorización) es al propio artículo 29.1, y no a normas transitorias, debiera aceptarse la reserva. Pero es un tema que Hacienda negará, y habrá que recurrir.

Reserva de capitalización

La denominada reserva de capitalización aparece por primera vez en el Impuesto sobre Sociedades 2014. Por tanto, ese ejercicio fue el último para aplicarse la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversión de beneficios.

En 2015 desaparecen esas deducciones y son sustituidas para la reserva de capitalización.

¿En qué consiste?

En que todas las sociedades podrán deducirse de la base imponible el 10% del importe que destinen a incrementar los fondos propios o reservas.

Sus límites

Que se dote una reserva por el importe de la reducción, indisponible durante cinco años.

Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de cinco años.

En ningún caso, el derecho a la reducción podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción.

© RCR Proyectos de Software
Tlf.: 967 60 50 50
Fax: 967 60 40 40
E-mail: asistencia@supercontable.com