



CONTASOL | FACTUSOL | NOMINASOL

Boletín N°26 28/06/2016

NOTICIAS

El administrador es responsable ante Hacienda aunque dimita.

Solo el nombramiento de sustitutos o la disolución de la sociedad le liberan.

Hacienda pierde pleitos por ignorar las directrices sobre el IVA de la UE

Varias sentencias que reprochan al Fisco que reiteradamente haga caso omiso de lo que dictan la directiva y los fallos del Tribunal de Justicia de la UE.

Vivienda: el vendedor puede repercutir una parte del IBI al comprador.

eleconomista.es 27/06/2016

¿Cómo demuestro estar al día con la Seguridad Social?

eleconomista.es 28/06/2016

Los billetes de 500 euros en España caen a mínimos de 2004 y las monedas suben a máximos históricos.

abc.es EFE 27/06/2016

Mañana es el último día para pedir la cita previa para la Renta 2015.

expansion.com 28/06/2016

El CGPJ crea una aplicación web para el cálculo de las indemnizaciones laborales por extinción del contrato de trabajo

poderjudicial.es 27/06/2016

Renta 2015: 10 claves sobre la tributación de las donaciones.

expansion.com 23/06/2016

FORMACIÓN

Seminario del Impuesto sobre Sociedades 2015: aspectos a tener en cuenta.

Incluye las novedades introducidas por la Ley 27/2014 que hacen este año más compleja su presentación. Nos centraremos principalmente en las diferencias con respecto a la Ley anterior según el programa planteado.

COMENTARIOS

Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros. Cómo rellenar este apartado en el modelo 200 del IS.

El modelo 200 de liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 presenta cambios muy significativos, en relación al modelo del ejercicio 2014; la explicación no es otra que la entrada en vigor durante este año de todas las novedades...

Los límites a la facultad de sancionar de la Hacienda Pública a la luz de la última jurisprudencia

Analizamos como los Tribunales de Justicia siguen poniendo coto, por medio de sus sentencias, a los excesos sancionadores de la Hacienda Pública, que, al fin y al cabo, son un mecanismo más de su voracidad recaudatoria.

CONSULTAS FRECUENTES

JURISPRUDENCIA

Créditos contra la masa. Honorarios administración concursal. Pago a su vencimiento. Momento del vencimiento. Prelación respecto de otros créditos

Sentencia Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 8 de Junio de 2016

Sentencia de 9 de Junio de 2016, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

El error cometido por el contribuyente en su tributación al efectuar una defectuosa interpretación de la norma aplicable debe ser corregido a través de la regularización, pero no debe dar lugar a sanción por falta del elemento subjetivo de la infracción.

¿Están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos que perciban las CBs y SC de profesionales?

Se cuestiona sobre la retención o ingreso a cuenta de los rendimientos que perciban las comunidades de bienes y sociedades civiles de profesionales, constituidas al amparo de la ley 2/2007, que se encuentran dadas de alta en la Sección primera del ...

¿Cómo debo declarar a Hacienda los ingresos por alquilar una vivienda para vacaciones?

Hacienda vigila más estas operaciones ante el boom de aplicaciones de alojamientos

¿Conoce las ayudas a pymes y autónomos para contratar a jóvenes?

Se incentivarán los contratos indefinidos, formativos y en prácticas

NOVEDADES LEGISLATIVAS

MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL - Seguridad Social (BOE nº 151 de 23/06/2016)

Orden ESS/1003/2016, de 22 de junio, por la que se prorrogan los plazos para la presentación de las solicitudes y la remisión de los informes-propuesta de los incentivos correspondientes al ejercicio 2015, al amparo del Real Decreto 404/2010, de 31 ...

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS - Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. Precios públicos (BOE nº 150 de 22/06/2016)

Resolución de 16 de junio de 2016, de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, por la que se fijan los precios públicos para la elaboración de estudios.

ARTÍCULOS

Bonificaciones 2016 en la cuota de autónomos - RETA

Toda la información sobre bonificaciones y descuentos sobre las cuotas de la Seguridad Social aplicables a determinados colectivos de trabajadores autónomos en 2016.

Las sanciones tributarias ponen a prueba la igualdad ante la ley

Conforme a los razonamientos de la sentencia, la ausencia de claridad de la norma determina la existencia de una interpretación razonable que justificaría que, pese a existir un error en la autoliquidación, no concurra la culpabilidad del contribuyente.

CONSULTAS TRIBUTARIAS

Epígrafe del IAE que corresponde a la actividad de asesoramiento fiscal, contable y auditoría. Retención de los rendimientos obtenidos.

Diplomado en Ciencias Empresariales que desarrolla la actividad de asesoramiento fiscal, contable y auditoría. La actividad la realiza en un local de su propiedad y tiene contratadas a tres personas que

Aplicación de la nueva deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo.

La consultante, que cotiza a un convenio especial por la realización de cuidados dentro del entorno familiar, tiene a su cargo un descendiente con discapacidad.

RENTA 2015 ¿Qué hacer si ya presentó su declaración y detecta un error?

Una vez presentada su declaración de la renta, es más común de lo que se piensa encontrar posibles errores u omisiones que afectan al resultado final. Sin embargo, si se encuentra en esta ...

FORMULARIOS

Modelo de Reclamación económico-administrativa en procedimiento sancionador

Modelo de reclamación económico-administrativa en procedimiento sancionador invocando falta de motivación y ausencia de culpabilidad

Escrito de alegaciones en el trámite de audiencia en procedimiento sancionador.

Modelo de escrito de alegaciones en el trámite de audiencia en procedimiento sancionador alegando falta de culpabilidad

AGENDA

Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.



CONSULTAS TRIBUTARIAS

Epígrafe del IAE que corresponde a la actividad de asesoramiento fiscal, contable y auditoría.

Retención de los rendimientos obtenidos.

CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 14/04/2016 (V1595-16)

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

Diplomado en Ciencias Empresariales que desarrolla la actividad de asesoramiento fiscal, contable y auditoría. La actividad la realiza en un local de su propiedad y tiene contratadas a tres personas que llevan a cabo trabajos de elaboración de contabilidad y otros que sirven de base al consultante para la toma de decisiones frente a sus clientes, con quienes se reúne para asesorarles. Uno de los empleados ayuda al consultante en su trabajo de auditor, aunque los informes son firmados por este.

CUESTIÓN PLANTEADA:

- Epígrafe del IAE que corresponde a la actividad realizada.
- Sometimiento a retención de los rendimientos obtenidos en la actividad.

CONTESTACION-COMPLETA:

Impuesto sobre Actividades Económicas.

1º. La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

La regla 3ª.3 de la Instrucción establece que "Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la sección segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, ejerza una actividad, clasificada en la sección segunda de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la sección primera de aquéllas."

Y la regla 4ª.1 de la citada Instrucción establece que "Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

2º. En el caso planteado en la presente consulta, y a efectos de la correcta clasificación de la actividad ejercida por una persona física, es necesario analizar si la misma debe considerarse como actividad empresarial o profesional.

En este sentido, aunque en algunos supuestos no resulta "a priori" fácil establecer una clara distinción entre profesional y empresario a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, sí existen, sin embargo, ciertos elementos que permiten, vía interpretativa, llegar a conclusiones suficientemente claras en orden a una correcta aplicación del tributo en cuestión.

En efecto, parece que, desde la óptica del Impuesto sobre Actividades Económicas, es profesional quien, actuando por cuenta propia, desarrolle personalmente la actividad de realización de tareas fiscales, contables y de auditoría. Igualmente parece, sin embargo, que se estaría ante un empresario a efectos del impuesto cuando dicha actividad se ejerza, no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca.

Así, si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto. Si, por el contrario, tal actividad se ejerce en el seno de una organización, tal elemento de profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del sujeto pasivo, habría desaparecido, para dar paso a una clara situación empresarial.

En este orden de ideas, resulta, pues, irrelevante a efectos de la consideración de la actividad como empresarial o profesional, el hecho de que la misma se ejerza o no en un local determinado.

Tampoco es determinante a los efectos de la consideración de una actividad como empresarial o profesional, el hecho de que se cuente o no con empleados o colaboradores.

La regla 8ª de la Instrucción establece que las actividades empresariales, profesionales y artísticas no especificadas en las Tarifas, se clasificarán provisionalmente en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate. Si dicha clasificación no fuera posible, se clasificarán en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por naturaleza más se asemejen.

El grupo 799 de la sección segunda de las Tarifas clasifica la actividad de "Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres, n.c.o.p."

En consecuencia, y a la vista todo lo anteriormente expuesto, el ejercicio de las actividades de asesoramiento fiscal, contable y de auditoría, realizadas por una persona física, que las desarrolle directamente, deberá clasificarse en el citado grupo 799 de la sección segunda, "Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres, n.c.o.p.", por aplicación del procedimiento establecido en la regla 8ª de la Instrucción, que permite acomodar dentro de las Tarifas a las actividades no contempladas específicamente en las mismas.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 27 de la Ley 35/2006, de noviembre, del Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de la leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) define los rendimientos de actividades económicas, definición que incluye de forma conjunta los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Partiendo de esta definición conjunta, se hace preciso acudir al artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE del día 31) para distinguir entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

Así, el apartado 2 de este artículo califica como rendimientos profesionales, en general, "los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (...)".

La clasificación de la actividad de asesoramiento fiscal, contable y de auditoría desarrollada por el consultante en el grupo 799 -"Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres, n.c.o.p"- de la sección segunda de las Tarifas nos lleva a calificar como rendimientos de actividades profesionales los que el consultante obtenga en el ejercicio de la actividad, calificación que comporta su sometimiento a retención, pues se trata de rentas sujetas a esta modalidad de pagos a cuenta, en cuanto sean satisfechos por un obligado a retener o ingresar a cuenta -así resulta de lo dispuesto en los artículos 75 y 76 del Reglamento del Impuesto-, practicándose aquella según lo dispuesto en el apartado 1 del ya citado artículo 95, a saber:

"Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada".

Finalmente, respecto a la constancia de la retención en factura, procede indicar que tal consignación no es uno de los requisitos que debe reunir la misma, pero tampoco existe impedimento alguno para su inclusión en ella. A este respecto, cabe señalar que los actos de retención tributaria corresponde realizarlo a quien satisface o abona los rendimientos, quien además vendrá obligado en su momento a expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de la retención practicada.

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.



CONSULTAS TRIBUTARIAS

Aplicación de la nueva deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo.

CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 19/04/2016 (V1676-16)

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La consultante, que cotiza a un convenio especial por la realización de cuidados dentro del entorno familiar, tiene a su cargo un descendiente con discapacidad.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Aplicación de la deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo.

CONTESTACION-COMPLETA:

Como consecuencia de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), a partir del 1 de enero de 2015 existen tres nuevas deducciones en la cuota diferencial (impuestos negativos que operarán de forma análoga a la deducción por maternidad). En concreto, en el apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto, en su apartado primero, de acuerdo con la redacción del mismo dada por el Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (BOE de 28 de febrero), establece que:

“1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

- a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.
- b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.
- c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

Asimismo podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las deducciones previstas anteriormente los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.”

Como puede observarse, como consecuencia de la redacción dada al citado artículo 81 bis de la LIRPF por el Real Decreto-ley 1/2015, las deducciones no solo podrán ser aplicadas por contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena, sino también por los perceptores de prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de

protección del desempleo y pensiones abonadas por la Seguridad Social, Clases Pasivas o Mutualidades alternativas, circunstancias que en el presente caso se desconocen.

En cuanto al resto de requisitos, del precepto transcrito se desprende que pueden aplicar esta deducción los ascendientes - o hermanos huérfanos de padre y madre - que formen parte de una familia numerosa, el ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley o, en su caso, los contribuyentes con derecho a la aplicación de los mínimos por descendientes o ascendientes, con discapacidad en ambos casos.

Dicho lo anterior, es necesario resaltar que para la aplicación de estas deducciones se requiere en todo caso que los beneficiarios realicen actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, o perciba alguna de las prestaciones anteriormente señaladas, circunstancias que en el presente caso no se producen.

En este sentido, debe señalarse que el hecho de que la interesada cotice al Régimen Público de la Seguridad Social, según Convenio Especial regulado por el Real Decreto 615/2007, de 11 de mayo, por el que se regula la Seguridad Social de los cuidadores de personas en situación de dependencia, y del que se desprende conforme a lo establecido en el artículo 2.1 que “los cuidadores no profesionales, a los que se refiere el párrafo anterior, quedarán incluidos obligatoriamente en el campo de aplicación del Régimen General de la Seguridad Social y en situación asimilada al alta,...”, no debe entenderse a efectos laborales, y mucho menos a efectos de carácter tributario, que la interesada, por el efecto antes indicado de considerarle “en situación asimilada a la de alta...”, que se encuentra en situación de desempeñar una actividad por cuenta propia o ajena.

En definitiva, la consultante no tiene derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo, que se regula en el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto y, por tanto, a percibir el abono anticipado de la citada deducción.

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.



COMENTARIOS

Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros. Cómo rellenar este apartado en el modelo 200 del IS.



Existe una [versión “extendida”](#) del presente comentario para aquellos contribuyentes que entre sus gastos financieros incorporen aquellos derivados de deudas para la adquisición de acciones o participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidad.

El **modelo 200** de liquidación del Impuesto sobre Sociedades del **ejercicio 2015** presenta cambios muy significativos, en relación al modelo del ejercicio 2014; la explicación no es otra que la entrada en vigor durante este año de todas las novedades incorporadas en la “nueva” Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (**LIS**), que por lo que respecta a los **GASTOS FINANCIEROS** (página 20 del modelo 200), habríamos de matizar:

1. Al no existir gastos financieros derivados de deudas para la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidad, **NO HABRÍA DE CUMPLIMENTAR LAS PRIMERA PARTE**, casillas **01240 a 01244**.

Es una **novedad para el ejercicio 2015**, pero entendemos, no resultará aplicable a la inmensa generalidad de las pymes españolas por la propia naturaleza de sus operaciones.

Modelo	NIF	GASTOS FINANCIEROS DE DEUDAS PARA LA ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL O FONDOS PROPIOS DE CUALQUIER TIPO DE ENTIDAD.	2015
200			Página 20
LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS. Art. 16 LIS (excluidos aquellos a que se refiere el art. 15 g), h) y j) LIS)			
Límite art.16.5, 67 b) o 83 LIS			
a)	Gastos financieros del período impositivo deducibles tras aplicación límite art. 16.5 y/o 83 LIS (sin signo) por el art. 16.5 y/o 83 LIS (sin signo).....	01240	
b)	Límite adicional a la deducción de gastos financieros (art. 16.5 y/o 83 LIS) (sin signo).....	01241	
c1)	Gastos financieros del período impositivo deducibles tras aplicación límite art. 16.5 y/o 83 LIS ($\leq [b]$, $[a-c1+c2]$, ≥ 0).....	01242	
c2)	Gastos financieros del período impositivo no deducibles tras aplicación límite art. 16.5 y/o 83 LIS ($=-[a-c1]$, ≥ 0).....	01243	
d)	Gastos financieros pendientes de deducir en periodos anteriores afectados por art. 16.5 y/o 83 LIS, deducibles tras este límite ($[b \geq c1 + d]$, ≥ 0).....	01244	
Límite art.16.1 y 16.2 LIS			
e)	Gastos financieros del período impositivo no afectados por art. 16.5, 67 b) y/o 83 LIS (sin signo).....	01245	
f)	Gastos financieros del período impositivo ($= [c1+e]$).....	01246	
g)	Ingresos financieros del período impositivo derivados de la cesión a terceros de capitales propios.....	01247	
h)	Gastos financieros netos del período impositivo ($= [f-g]$).....	01248	
i)	Límite a la deducción de gastos financieros netos ($= 30\% * [i1-i2+i3+i4+i5]$, mínimo 1 millón de euros si gasto financiero neto ≥ 1 millón).....	01249	
i1)	Resultado de explotación (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01251	
i2)	Amortización del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01252	
i3)	Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01253	
i4)	Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01254	
i5)	Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01255	
j)	Adición por límite beneficio operativo no aplicado en los cinco ejercicios anteriores.....	01256	
k1)	Gastos financieros netos del período impositivo deducibles ($\leq [i+j]$, $[h-k1+k2]$, ≥ 0).....	01257	
k2)	Gastos financieros netos del período impositivo no deducibles ($= [h - k1]$, $\leq [h - i]$, ≥ 0).....	01258	
l)	Gastos financieros pendientes de deducir en periodos impositivos anteriores afectados por art. 16.5, y/o 83 LIS deducibles tras aplicar los 2 límites ($\leq [d]$, ≥ 0).....	01259	
m)	Gastos financieros netos pendientes de deducir de periodos impositivos anteriores no afectados por art. 16.5 y/o 83 LIS aplicados.....	01260	
Total gastos financieros del período impositivo no deducibles ($= [c2+k2]$).....		01260	

2. El resto de gastos financieros deducibles, que no respondan a los presentados en el apartado anterior (A) y a los tipificados como **no deducibles en el artículo 15.h)** de la LIS, podrán reducir su deducibilidad en los términos expresados en el artículo 16.1 y 2 de la LIS y la forma en que habrán de declararse en el modelo 200 de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS), responderá a lo establecido en los siguientes apartados:

1. LÍMITE GENERAL A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS NETOS (Art 16.1 LIS) - Pág. 20 - Modelo 200.

Regulado en el apartado 1 del artículo 16 de la LIS, se establece:

"1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio. (...) En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros (...)"

Al mismo tiempo señalar que los **gastos financieros netos no deducidos** en periodos impositivos anteriores, se podrán deducir en los periodos impositivos siguientes (sin limitación temporal a partir de la Ley 27/2014 pues antes era durante 18 años), conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente y siempre que no excedan, en su conjunto, del 30 por ciento del **beneficio operativo** del periodo impositivo (aunque existe posibilidad de acumulación de límites) o de 1 millón de euros.

Para la determinación del beneficio operativo, hemos de señalar que tanto los **gastos financieros** como los **ingresos financieros** deben referirse al endeudamiento empresarial.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en su [Resolución de 16 de julio de 2012 \(BOE 177/2012\)](#), en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos

financieros en el Impuesto sobre Sociedades, aclara que los **GASTOS FINANCIEROS** a que se refiere el artículo 16 (entonces 20 del RD 4/2004) serán:

- Gastos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros, en concreto, los incluidos en la partida 13 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en adelante PGC, **cuentas 661, 662, 664 y 665**, como son:
 - los intereses de obligaciones y bonos
 - los intereses de deudas
 - los dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
 - los intereses por descuento de efectos y operaciones de factoring
 - los costes de emisión o de transacción de las operaciones, cuyo efecto debe tenerse en cuenta, de acuerdo con lo establecido por la normativa contable.
- Los intereses implícitos que pudieran estar asociados a las operaciones y las comisiones relacionadas con el endeudamiento empresarial que, de acuerdo con las normas contables, formen parte del importe de los gastos financieros devengados en el período impositivo.

No obstante, **no se incluyen** los gastos que se **incorporen al valor de activos ni** los derivados de la **actualización de provisiones**.

Evidentemente también se excluirán los gastos financieros a que se refiere el artículo 15.h) de la LIS, que en ningún caso serán deducibles, como:

- los pagados a entidades residentes en paraísos fiscales,
- los pagados a entidades del grupo por préstamos o similares, salvo que se pruebe que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.
- los correspondientes a préstamos de personas o entidades vinculadas que como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingresos para el prestamista o que estos estén exentos o sujetos a un tipo nominal de gravamen inferior al 10 por 100.

Como **INGRESOS FINANCIEROS** la conformarían aquellos que derivan de valores representativos de deuda y los ingresos de créditos, que se recogen en la partida 12 del modelo de cuenta de pérdidas y ganancias (**cuentas 761 y 762**).

Conclusión 1.- Aún cuando el límite del 30% no actuará en los términos establecidos anteriormente si el importe de gastos financieros netos no supera el millón de euros, una Pyme cualquiera, con cifras muy lejanas a la establecida, **estará obligada a cumplimentar la página 20 del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades y rellenar las casillas que correspondan relacionadas con el apartado.**

¿CÓMO CUMPLIMENTAR EL **MODELO 200** PARA ESTOS GASTOS FINANCIEROS?

A. Página 20. Limitación en la Deducibilidad de Gastos Financieros. Art. 16 LIS

Luego observamos que en la **casilla 01245** habremos de recoger el resto de gastos financieros no afectados por los artículos 15.h) y 16.5 de la LIS y en la **casilla 01246** sumar éstos a los que pudiesen venir del apartado anterior (consecuencia del endeudamiento por compra de acciones o participaciones de entidades – artículo 16.5), que, evidentemente, serán cero si no tenemos.

Limite art.16.1 y 16.2 LIS	
e) Gastos financieros del periodo impositivo no afectados por art. 16.5, 67 b) y/o 83 LIS (sin signo).....	01245
f) Gastos financieros del periodo impositivo (= [c1+e])	01246
g) Ingresos financieros del periodo impositivo derivados de la cesión a terceros de capitales propios.....	01247
h) Gastos financieros netos del periodo impositivo (= [f-g])	01248
i) Límite a la deducción de gastos financieros netos (= 30% * [h-2+3+4+5], mínimo 1 millón de euros si gasto financiero neto > 1 millón)	01249
i1) Resultado de explotación (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01250
i2) Amortización del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)	01251
i3) Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01252
i4) Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01253
i5) Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.).....	01254
j) Adición por límite beneficio operativo no aplicado en los cinco ejercicios anteriores	01255
k1) Gastos financieros netos del periodo impositivo deducibles ($\leq [i+j]$, $[h-k1+k2] \geq 0$).....	01256
k2) Gastos financieros netos del periodo impositivo no deducibles ($= [h - k1]$, $\leq [h - i]$, ≥ 0).....	01257
l) Gastos financieros pendientes de deducir en periodos impositivos anteriores afectados por art. 16.5, y/o 83 LIS deducibles tras aplicar los 2 límites ($\leq [d]$, ≥ 0).....	01258
m) Gastos financieros netos pendientes de deducir de periodos impositivos anteriores no afectados por art. 16.5 y/o 83 LIS aplicados	01259
Total gastos financieros del periodo impositivo no deducibles (= [c2+k2]).....	01260

Beneficio Operativo

Nota: El beneficio operativo habrá de ser calculado con datos de su cuenta de Pérdidas y Ganancias, de forma automática o manual dependiendo de la herramienta que utilice para cumplimentar el modelo 200.

- Una vez recogidos en la **casilla 01247** los ingresos financieros obtenidos en el período por la cesión de capitales a terceros, en la **casilla 01248** obtendremos los **gastos financieros netos** del período, que veremos en qué medida son objeto de limitación para su deducción.

En cuanto a la casilla **casilla 01248**, si los ingresos financieros del período impositivo derivados de la cesión de capitales propios (**casilla 01247**) son superiores a los gastos financieros del período impositivo excluidos aquellos a que se refiere el artículo 15 g), h), y j) de la LIS, a los gastos financieros del período impositivo no afectados por el artículo 16.5 y 83 de la LIS, a los gastos financieros del período impositivo derivados de deudas por adquisición de participaciones afectados por los artículos 16.5 y 83 de la LIS y a los gastos financieros netos del período no deducibles por aplicación del límite de los artículos 16.5 y 83 de la LIS (**casillas 01246, 01245, 01240 y 01243**, respectivamente), el importe a consignar en la **casilla 01248 es cero**.

- Las **casillas 01250 a 01254** conforman el beneficio operativo, para que el **límite** establecido en la LIS (30% según artículo 16.1) se calcule de forma automática en la **casilla 01249**.

En concreto la cumplimentación de estas celdas vendrá dada, casi en la práctica totalidad de los casos, por equivalencias con la cuenta de pérdidas y ganancias: (por supuesto pueden modificarse por el contribuyente si entiende es necesario)

Página 7 Modelo 200		Página 20 Modelo 200
Casilla 296	=	Casilla 01250
Casilla 284	=	Casilla 01251
Casilla 285	=	Casilla 01252
Casilla 287	=	Casilla 01253
Casilla 298	=	Casilla 01254

- Así, la **casilla 01249** a que antes hacíamos referencia se calculará automáticamente (por aquellas herramientas informáticas que lo permitan) con el **mayor de** los siguientes valores:

- El **30%** de las casillas (**01250 – 01251 – 01252 - 01253 + 01254**).
- El importe de las casillas **01256 + 01258 + 01259**, con el máximo de 1.000.0000 de euros.

- La **casilla 01255** habrá de ser cumplimentada, en su caso, por el límite del beneficio operativo no aplicado en los cinco ejercicios anteriores, consecuencia de la posibilidad de acumulación de límites que permite la norma.
Ahora bien, en esta casilla "j) *adición por límite beneficio operativo no aplicado en los cinco ejercicios anteriores*", **NO introducir importe alguno**, aún cuando en la declaración del ejercicio precedente hayan quedado cantidades pendientes de adición, si el importe de la casilla **01256 + los gastos financieros netos pendientes de deducir de ejercicios anteriores aplicados** es menor o igual a la **casilla 01249**.
- Consecuentemente, los gastos financieros netos deducibles del período se recogerán en la **casilla 01256**, siendo la suma de las **casilla 01248 y 01255** sin que en ningún caso puedan ser superiores a la suma de **casilla 01249 y 01255**.
- Las casillas **casilla 01258 y 01259** habremos de cumplimentarlas, según corresponda, solo en el caso de existir gastos financieros pendientes de deducir en periodos impositivos anteriores afectados o no por art. 16.5, y/o 83 LIS deducibles.
- Significativo como novedad en el modelo 2015, que la página 20 nos muestra los gastos financieros pendientes de deducir (ya sea consecuencia del límite del artículo 16.5 –**casilla 01243 -c2**) - o del artículo 16.1 **casilla 01257 -k2**) en la **casilla 01260**.

B. Página 12. Liquidación (I). Correcciones al resultado contable.

Con arreglo a todo lo anterior, en el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, además de cumplimentar la página 20 en los términos señalados, pudiera ser que nos encontrásemos en la obligación de cumplimentar la **página 12, apartado de “Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias”**, pues ha podido originarse una diferencia temporaria entre los criterios fiscal y contable, permitiendo uno imputar íntegramente estos gastos en la cuenta de resultados de la sociedad (criterio contable), mientras el otro (criterio fiscal) limite la deducibilidad de los gastos financieros para un determinado ejercicio económico.

La incidencia en el modelo 200 de liquidación del impuesto vendrá dada por:

Criterio Contable/Fiscal	Incidencia en Resultado Contable	Ajuste Extracontable	Modelo 200 de IS
Importe GFN no deducibles en el ejercicio	Aumento	Positivo (+)	Casilla 363
Importe GFN pendientes de deducir y aplicados en el ejercicio	Disminución	Negativo (-)	Casilla 364

Modelo 200		2015	
NF		Apellidos y nombre o razón social	
Liquidación (I)		Página 12	
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias		00500	
	Aumentos	Disminuciones	
Correcciones por Impuesto sobre Sociedades	00301	00302	
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades		00501	
	Aumentos	Disminuciones	
Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1a) LIS) (i.e., operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.)	01230	01231	
Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)			
	Aumentos	Disminuciones	
Cambio de criterios contables (art. 11.3.2º LIS)	00355	00356	
Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS)	00357	00358	
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS)	00359	00360	
Rentitas negativas arts. 11.9, 10 y 11 LIS	00225	00226	
Ajustes por rentas derivadas de operaciones con quita o espera (art. 11.13 LIS)		00272	
Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS)		00362	
Diferencias entre amortización contable y fiscal (arts. 12.1 LIS)		00304	
Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)	00339		
Operaciones realizadas con paraísos fiscales (art. 15 g) LIS)	00341		
Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (art. 15 h) LIS)	00508		
Gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas (art. 15 j) LIS)	01009		
Otros gastos no deducibles (arts. 15 a), c), d), f) e) LIS)	00343		
Ajustes por la limitación en la deducibilidad en gastos financieros (art. 16 LIS)	00363	00364	
Revalorizaciones contables (art. 17.1 LIS)	00345	00346	
SICAV: Reducciones de capital y distribución de la prima de emisión (art. 17.6 LIS)	00371		
Transmisiones lucrativas y societarias: aplicación del valor de mercado (art. 17.4 LIS)	00347	00348	
Operaciones vinculadas: aplicación del valor de mercado (art. 18 LIS)	01011	01012	
Cambios de residencia y otras operaciones del art. 19 LIS	01013	01014	

Si sería recomendable tener en cuenta a la hora de cumplimentar estas celdas, la sintonía o congruencia que “a priori” debe tener la cumplimentación de estas celdas con algunas de la página 20 del modelo 200.

Así, si nos encontramos con una cantidad **positiva** en la **casilla 01260** de la página 20, sería lógico pensar que debiera estar esa cantidad u otra en la **casilla 363** de la página 12.

Por el contrario si nos encontramos una cantidad **igual a cero** en la **casilla 01260** de la página 20, y han existido gastos financieros netos pendientes de deducir de ejercicios anteriores y aplicados en la declaración en curso, cabría pensar que deberían ser igual al importe recogido en la **casilla 364** de la página 12.

2. ACUMULACIÓN DE LÍMITES. GASTOS PENDIENTES DE DEDUCIR.

De acuerdo con el artículo 16.2 de la LIS, en el caso de que los **gastos financieros netos** del periodo impositivo no alcanzaran el límite del 30 por 100 del **beneficio operativo**, la diferencia entre el citado límite y los **gastos financieros netos** del periodo impositivo se adicionará al límite de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Consecuencia de ello, en periodos impositivos posteriores y dentro del plazo de los 5 años establecido, en los que los **gastos financieros netos** superen el 30 por ciento del **beneficio operativo** (BO) **se podrán deducir, adicionalmente** al propio límite del periodo impositivo y una vez aplicado éste, **gastos financieros netos** hasta alcanzar la diferencia que proviene de periodos impositivos anteriores.

periodo impositivo **no se puede aplicar en periodos impositivos futuros**.

Sin embargo, el importe de 1 millón de euros puede alcanzarse con los gastos financieros netos del período impositivo y con gastos financieros pendientes de deducir de períodos impositivos anteriores hasta dicho importe.

En este sentido, la Agencia Tributaria mediante la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, publicó la [NOTA 1/2015 al respecto de la limitación de los Gastos Financieros](#), a cuya lectura emplazamos, pues dispone de algunos ejemplos prácticos que podrían aclarar el procedimiento para la acumulación de límites.

¿CÓMO CUMPLIMENTAR EL **MODELO 200** RESPECTO DE LOS GASTOS FINANCIEROS PENDIENTES DE DEDUCIR?

Si los **gastos financieros** que hemos imputado durante el ejercicio **no superan el límite** establecido para nuestra empresa, obviamente **no podrán existir cantidades pendientes** (por este motivo) para compensar en futuros ejercicios, consecuentemente *no tendremos que cumplimentar este apartado*; de igual forma que si durante los ejercicios 2012 a 2014 no hubiésemos superado el límite vigente en cada uno de esos ejercicios y la imputación de nuestros gastos financieros no hubiese sufrido limitación alguna.

Conclusión 2.- Si durante los ejercicios precedentes (2012 a 2014) **los gastos financieros netos imputados no hubiesen alcanzado el límite establecido** y consecuentemente se hubieran podido deducir íntegramente sin superar éstos, no existirán cantidades pendientes de deducir por este motivo y **no habríamos de rellenar este apartado**.

De igual forma, **si no queda cantidad pendiente alguna de deducción para ejercicios futuros** (en el ejercicio en curso), *no tendremos que cumplimentar las casillas 01205, 01206, 01210 y 01211*.

LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS. GASTOS FINANCIEROS PENDIENTES DE DEDUCIR							
Ejercicio de generación	Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del período		Aplicado en esta liquidación		Pendiente de aplicación en periodos futuros		Resto
	Por límite 16.5 y 83 LIS	Resto			Por límite 16.5 y 83 LIS	Resto	
2012		01188	01189			01191	
2013		01193	01194			01196	
2014		01198	01199			01201	
2015 ^(*)	01202	01203	01204		01205	01206	
2015 ^(**)			01209		01210	01211	
Total	01212	01213	01214		01215	01216	

(*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene gastos financieros pendientes por otro período impositivo iniciado en 2015, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.
(**) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene gastos financieros pendientes, devengados en el propio período impositivo, deducibles en los próximos periodos impositivos.

Si, por el contrario los gastos deducibles en ejercicios anteriores hubiesen estado limitados por haber superado los límites aplicables, en esta sección de la página 20 observamos básicamente dos cuestiones para la comprensión de su cumplimentación:

- Las casillas de los ejercicios 2012 a 2014 para las cantidades pendientes de deducir consecuencia de la aplicación del límite del artículo 16.5 permanecen selladas pues su primera aplicación es a partir de 1 de enero de 2015.
- Distinguimos 2 áreas:
 - Importe generado. Pendiente de aplicación al principio del período.-** Donde en la columna resto, casillas **01188, 01193 y 01198**, imputaremos, si es el caso, las cantidades que estuvieran pendientes de aplicación de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 respectivamente, al inicio del ejercicio 2015 y la cuantía, si es el caso que ha sido aplicada en esta liquidación (casillas **01189, 01194 y 01199**).
 - Pendiente de aplicación en periodos futuros.-** Donde en la columna resto, casillas **01191, 01196 y 01201** obtendremos las cantidades que quedarán pendientes

para aplicar en el futuro, que pudieran ya estarlo al inicio del período y no hubiesen sido aplicadas y las que se le pueden sumar las generadas para el presente ejercicio (2015).

Por último hacer referencia a la “*novedad de todos los años*” desde la entrada en vigor de esta limitación (2012); aparece una nueva fila (respecto del ejercicio 2014) para integrar las cantidades pendientes de aplicación al inicio del ejercicio desde el momento en que comenzó a aplicarse la norma (2012, 2013, 2014 y ahora **2015**).

Una comprobación importante es que en teoría:

- la **casilla 01211** debería coincidir con la **casilla 01257** “*k2) Gastos financieros netos del período impositivo no deducibles*”, y
- la **casilla 01210** debería coincidir con la **casilla 01243**, “*c2) Gastos financieros del período impositivo no deducibles tras aplicación límite art. 16.5 y/o 83 LIS*”, y consecuentemente
- la suma de las **casillas 01210 + 01211** debería ser igual a la **casilla 01260**, “*Total gastos financieros del período impositivo no deducibles*”.

¿CÓMO CUMPLIMENTAR EL **MODELO 200** RESPECTO DE LAS CANTIDADES PENDIENTES DE ADICIÓN POR LÍMITE DE BENEFICIO OPERATIVO NO APLICADO?

Ya comentado al inicio de este apartado, de acuerdo con el artículo 16.2 LIS, **SI ENCONTRAMOS QUE EXISTE** una diferencia entre el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio y los gastos financieros netos del período impositivo, esta diferencia se adicionará, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

PENDIENTE DE ADICIÓN POR LÍMITE BENEFICIO OPERATIVO NO APLICADO			
Ejercicio de generación	Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del período	Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en períodos futuros
2012	00890	00891	00892
2013	00503	00522	00523
2014	00273	00274	00537
2015 ^(*)	00955	00956	00957
2015 ^(**)	01217	01218	01219
Total	00538	00539	00546

(*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado por otro período impositivo iniciado en 2015, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.
 (***) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado, generado en el propio período impositivo, aplicable en los próximos períodos impositivos.

Conclusión 3.- Sí. Habrá de cumplimentar este apartado en el caso de que en ejercicios precedentes hubiesen, al inicio del período, cantidades pendientes de adición por límites acumulados al no haber superado los gastos financieros netos de estos ejercicios los límites existentes en cada uno de ellos (2012, 2013 y 2014).



NO. Por el contrario, **si los gastos financieros netos fueran mayores a los propios límites establecidos para cada ejercicio**, no existirá diferencia que poder acumular y adicionar a ejercicios futuros y consecuentemente ***no habrá de cumplimentarse*** este apartado.

Luego, en cualquier caso, la cumplimentación de este cuadro solamente deberá efectuarse cuando **se apliquen en el ejercicio exceso de límites de beneficio operativo procedentes de ejercicios anteriores** o cuando deba **figurar algún importe en la columna que recoge los excesos sobre el límite de beneficio operativo pendientes de aplicar en períodos futuros**.

Para finalizar, comentar que en los casos en que **SÍ** hayamos de cumplimentar este apartado, rellenaremos las celdas **01217 y 01218** (ésta última si no se hubiese aplicado cuantía alguna en la liquidación en curso), con la diferencia entre las **casillas 01249 – 01256**.

Javier Gómez para www.supercontable.com



COMENTARIOS

Los límites a la facultad de sancionar de la Hacienda Pública a la luz de la última jurisprudencia

En anteriores ocasiones ya hemos abordado la cuestión de los límites que la propia Ley General Tributaria, y la jurisprudencia que la ha venido interpretando, establecen a la facultad de la Hacienda Pública de sancionar a los contribuyentes.

Y es que, aunque desde la Agencia Tributaria siempre se niegue, todos los que, de una forma o de otra, nos dedicamos al asesoramiento en materia fiscal y tributaria y tenemos contacto, día a día, con pymes y autónomos, o incluso con contribuyentes particulares, sabemos perfectamente que, si la Hacienda Pública ha iniciado actuaciones de comprobación o inspección a alguno de nuestros clientes, o a nosotros mismos, junto a la liquidación correspondiente, y de forma mecánica y automática, se inicia un procedimiento sancionador.

Es decir, para la Hacienda Pública, toda liquidación que pone fin a un procedimiento de comprobación o de inspección da lugar, de forma sistemática, a la apertura de un procedimiento sancionador en el que se imputa al contribuyente la comisión de alguna infracción tributaria. Y es más, se han dado casos en los que, paradójicamente, la cuantía de la sanción que propone imponer la Agencia Tributaria es hasta 20 veces superior al importe de la liquidación realizada al contribuyente.

Afortunadamente, y como hemos apuntado en otros comentarios, los Tribunales de Justicia siguen poniendo coto, por medio de sus sentencias, a los excesos sancionadores de la Hacienda Pública, que, al fin y al cabo, son un mecanismo más de su voracidad recaudatoria.

Y ello sigue siendo así tras la reforma de la LGT, es decir, tras la última reforma de la Ley la Administración Tributaria sigue haciendo gala de su habitual “exceso sancionatorio” y los Tribunales siguen fijando límites a dicho comportamiento.

En el apartado de jurisprudencia de este boletín nos hacemos eco, a título paradigmático, de la reciente [Sentencia de 9 de Junio de 2016](#), de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, cuya principal conclusión es que el error cometido por un contribuyente en su tributación, al efectuar una defectuosa interpretación de la norma tributaria aplicable debe ser corregido a través de la regularización (es decir, de la liquidación que Hacienda practique en el procedimiento de comprobación o inspección), pero no debe dar lugar, de forma automática, a la imposición de una sanción, porque, según el Tribunal, faltaría el elemento subjetivo de la infracción (o dicho de otro modo, por ausencia de culpabilidad en la actuación de la recurrente).

Por ello, señala la Sentencia citada que para que la imposición de una sanción tributaria sea conforme a Derecho no basta con la concurrencia del elemento objetivo de la infracción (una conducta que pueda ser sancionada), sino que debe concurrir el elemento subjetivo de la culpabilidad del sujeto; añadiendo que *"... el análisis de este elemento debe ser realizado minuciosamente, valorando las concretas circunstancias concurrentes en el caso."*

En este sentido, las Sentencias de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 579/2013) y de 16 de abril de 2015 (recurso nº 146/2012), de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional han establecido que la utilización por el contribuyente de una interpretación jurídica razonable de la norma excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación de la norma tributaria la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso.

Para una mayor comprensión de lo que decimos, transcribimos un párrafo de la Sentencia de 16 de abril de 2015 (recurso nº 146/2012), que señala:

"Esto es, aunque fuera incorrecto, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora, ello en modo alguno permitiría concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada -ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria, incluso a título de simple negligencia. Un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aun más, hemos dicho que el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con una determinada operación y que la doctrina administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado."

Por tanto, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible.

Asimismo, la jurisprudencia (SSTS de 15 de junio de 2015 – RC 1762/2014 -, 4 de junio de 2015 - RC 3190/2013 -, 4 de mayo de 2015 - RC 580/2014 -, 2 de marzo de 2015 - RC 645/2013 - y 26 de febrero de 2015 – RC 3623/2012) exige que el órgano sancionador se pronuncie de modo individualizado y expreso sobre los hechos constitutivos de la infracción, recordando que "liquidar no es sancionar" y que, por muy objetiva y evidente que sea la transgresión de la norma, si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente (entre otras, en la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014).

En idéntica línea, el Tribunal Supremo ha establecido que determinadas afirmaciones en torno a la comisión de la infracción, resultan, por sí solas, insuficientes para la imposición de sanciones, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, ya que esa nitidez en la regulación no es suficiente para la represión (véanse, entre otras, las sentencias de 6 de junio de 2008, 29 de septiembre de 2008, 15 de enero de 2009 y 6 de junio de 2011).

Por eso, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 19 de Diciembre de 2011 (recurso 2876/2010) reitera que, por ejemplo, la falta de ingreso sin más no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Este criterio del TS trae causa de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha venido declarando que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando *"se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio"* (STC 164/2005).

Finalmente, mencionar la Sentencia de 22 de Septiembre de 2011 (STS 5949/2011) que declara la nulidad de las sanciones tributarias insuficientemente motivadas. En el caso concreto analizado, el Tribunal Supremo da la razón al contribuyente por *"...la nula motivación del acto sancionador y la incuestionable desproporción existente entre la infracción y la sanción y la ausencia de perjuicios para la Hacienda Pública"*.

La anterior recopilación de sentencias tiene como finalidad que nuestros usuarios tengan presente cuál ha sido la evolución jurisprudencial respecto a **los límites que tiene la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, especialmente en cuanto se refiere a la aplicación de los principios de tipicidad y culpabilidad.**

En resumen, **la Hacienda Pública no puede imponer sanciones por el sólo hecho de que se haya dictado una liquidación tributaria, ya que sólo pueden sancionarse aquellas conductas previstas expresamente como infracciones en la Ley (principio de tipicidad), y siempre y cuando se haya acreditado, mediante prueba suficiente, la culpabilidad en la actuación del contribuyente (principio de culpabilidad).**

Continuando con lo ya señalado, también debemos reseñar es pertinente citar la **Sentencia del TSJ de Castilla-León, Sede de Valladolid, de 30 de Enero de 2015**, en la que se analiza si concurre la culpabilidad del contribuyente, al haber actuado éste siguiendo las instrucciones o indicaciones reflejadas en los mecanismos de ayuda proporcionados por la propia administración para confeccionar su propia autoliquidación.

Según el contribuyente demandante, seguir las instrucciones o indicaciones de la Administración debe excluir toda culpa en su actuar y, además, debe ser la administración la que acredite el citado elemento subjetivo de la culpabilidad.

Para resolver la cuestión, el TSJ de Castilla-León acude a la **STS de 7 de Febrero de 2014**, que señala: "*La sentencia de 6 de Junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2006) afronta también el tema de la culpabilidad diciendo: El principio de culpabilidad, derivado del artículo 25 CE, rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991, de 19 de diciembre, F. 2; y 291/2000, de 30 de noviembre, F. 11), y excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente (STC 76/1990, de 26 de abril, F. 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio , F. 6).*"

Por tanto, señala la Sentencia citada que en el ilícito administrativo y tributario no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En nuestro sistema jurídico, y en el tributario, en particular, no rige la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo la norma al menos la concurrencia de negligencia o, lo que es lo mismo, la falta de la diligencia necesaria o debida; cuya concurrencia debe ser acreditada y justificada por la administración.

Y en el caso concreto de la Sentencia, que citamos porque es un supuesto muy habitual, acreditar la culpabilidad era especialmente exigible porque el contribuyente basó su declaración fiscal en las indicaciones de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que, según la Sala, sin eliminar ni la obligación de declarar correctamente, sí pone de manifiesto que el contribuyente ha puesto un interés en consultar con quien "*más sabe*" de cómo hacer la declaración fiscal.

Por ello, concluye el Tribunal, "*si el contribuyente se apoya en la previa actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, es evidente que, en línea de principio, actúa con diligencia y cuidado y será preciso, más allá del derecho -y la obligación- de revisar las declaraciones por la administración, explicar la razón de que, pese a seguir sus indicaciones, el contribuyente actuó de forma negligente o dolosa. Otra cosa sería tanto como dejar en manos de la administración el poder equivocarse, incluso intencionadamente, al administrado, lo que es inadmisibles y la única forma de controlar esa rechazable posible actuación -y otras menos severamente criticables-, conforme lo prevenido en el artículo 106.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, por los tribunales es que se explique con detalle qué culpa tiene quien, en principio, sigue los consejos o las indicaciones de la administración.*"

En resumen, si un contribuyente realiza la declaración fiscal siguiendo las instrucciones de la AEAT, o incluso confirmando el borrador realizado por la Administración, y dicha declaración resulta errónea finalmente, la Administración debe acreditar en qué consistiría la actuación poco diligente o dolosa del contribuyente, si quiere sancionar; porque si no se entenderá que actuó con suficiente diligencia.

También respecto del principio de culpabilidad en el ámbito sancionador, la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del TSJ de Cataluña de 28 de Julio de 2008** que, con cita de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS 9-12-1997, 18-7-1998, 17-5-1999, 2-12-2000, 7-4-2001, 16-3-2002, 4-3-2004, entre otras muchas), señalaba que "*...toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscrita en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado...*"

Es decir, que cuando no existe, o no se ha probado por la Hacienda Pública, una conducta intencionada (dolosa) o culposa (negligente de forma grave) del contribuyente, sino que la liquidación practicada por la Agencia Tributaria se debe a una laguna interpretativa de la norma a aplicar, a una interpretación distinta de la norma tributaria a la que hace Hacienda, pero razonable, del sujeto pasivo, no procede la imposición de sanciones (SSTS 5-9-1991, 8-5-1997, 25-5-2000, entre otras).

En la misma línea, la **Sentencia de la Audiencia Nacional, de 13 de Diciembre de 2012** niega a la AEAT la posibilidad de incoar expedientes sancionadores con base en una mera presunción de culpabilidad y le exige acreditar las imputaciones que realice a los contribuyentes.

Ese mismo criterio ha sido seguido por una **sentencia del TEAR de Cataluña, de 26 de Noviembre de 2010**, suscrita por su Presidente, en la que, con duras críticas a la Administración Tributaria, señala que la normativa fiscal y tributaria es compleja y que cualquier error que pueda cometer un contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias no puede acarrear de forma automática una sanción.

La Sentencia señala que **si la actuación del contribuyente, aunque errónea para Hacienda, es razonable y respecto de ella no se acredita ocultación de datos o ánimo de defraudar, lo que corresponde siempre probar a la Administración, no puede imponérsele una sanción.**

En definitiva, para que la Administración tributaria pueda sancionar debe motivar específicamente la culpabilidad del contribuyente, es decir, demostrar su intención y voluntad de defraudar a la Hacienda Pública; y señalar las pruebas de las que ésta se deriva. **Ese sería, por tanto, uno de los límites que tiene la potestad de sancionar de la Hacienda Pública.**

Otro de los límites que los Tribunales han impuesto al exceso sancionador de la Administración Tributaria es el respeto al **principio de proporcionalidad**. O dicho de otra forma, la sanción a imponer al contribuyente debe adaptarse siempre a las circunstancias concretas del caso y debe guardar una debida proporción con el quebranto que la actuación del contribuyente haya causado a la Administración.

Ejemplo de lo que decimos es la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Murcia, de 23 de Noviembre de 2009**, que anula una sanción de más de 143.000 euros impuesta a una empresa en un caso en que la actuación del contribuyente sólo había causado a la Hacienda Pública un perjuicio de en torno a 20.000 euros.

Y es que, según la Sentencia del TSJ de Murcia, *"...no puede perderse de vista que las normas deben ser interpretadas por la Administración conforme a criterios de proporcionalidad que impidan alcanzar soluciones poco razonables..."*

Para el Tribunal, la sanción a imponer debe guardar relación con el resultado de la liquidación que practique la Administración, es decir, al quebranto sufrido por la Administración, porque, si no es así, se produce un claro desequilibrio y un resultado injusto. En el caso en cuestión la sanción era, nada más y nada menos, que siete veces superior al importe de la liquidación.

En conclusión, **otro de los límites a la potestad de sancionar es el respeto al principio de proporcionalidad, de modo que la sanción a imponer guarde siempre una relación equitativa y justa con el perjuicio o quebranto económico sufrido por la Hacienda Pública, y que se determinará por la liquidación tributaria que se practique.**

Sabemos que la Administración Tributaria va a continuar aplicando la automaticidad y la desproporción a la hora de sancionar, pero esperamos que estas referencias jurisprudenciales supongan una ayuda adicional a nuestros usuarios para combatir los excesos sancionadores de la Hacienda Pública a la hora de defender sus intereses o los de sus clientes.

Departamento Jurídico de [Supercontable.com](http://www.supercontable.com)



CONSULTAS FRECUENTES

¿Están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos que perciban las CBs y SC de profesionales?

SÍ. Los rendimientos obtenidos por **las comunidades de bienes y sociedades civiles de profesionales, constituidas al amparo de la ley 2/2007** en régimen de atribución de rentas, son rendimientos de actividades profesionales y como tal se consideran tanto en el IRPF como en el IAE.

El hecho de que en este último impuesto se tengan que dar de alta en la Sección I de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas no cambia su consideración fiscal. Por tanto, de acuerdo con la normativa que se indica, **los rendimientos** que obtengan en el ejercicio de su actividad **se encuentran sometidos a retención o ingreso a cuenta**, que deberá practicarse al tipo vigente a nombre de la entidad, en cuanto sean satisfechos por una persona física, jurídica o entidad obligada a retener.

Fuente: Consulta nº 137186-2016 INFORMA (AEAT)

Departamento de Fiscalidad de RCR Proyectos de Software.

www.supercontable.com



CONSULTAS FRECUENTES

¿Cómo debo declarar a Hacienda los ingresos por alquilar una vivienda para vacaciones?

CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Cómo debo declarar a Hacienda los ingresos por alquilar una vivienda para vacaciones?

CONTESTACIÓN:

[ANTONIO GALLARDO \(IAHORRO.COM - COMPARADOR BANCARIO\)](#)

[10-06-2016](#)

El boom de aplicaciones y webs para el alquiler de viviendas e incluso habitaciones, está cambiando drásticamente el modelo de acceso a la vivienda vacacional en España. Si antes se alquilaba por meses o quincenas, ahora se accede a la misma hasta por días y con ello, se reduce el tiempo en el que las viviendas están vacías y se logran más ingresos.

Todo ello ha llevado a que la [Agencia Tributaria](#) preste **incluso más atención a estos ingresos**, temporales pero muchas veces importantes y que tienen que tributar como cualquier alquiler, pero con una importante peculiaridad, que en muchos casos este tipo de viviendas tiene parte del año en el que no se alquila.

- **Ingresos y la parte proporcional de los gastos**

La base del alquiler es la misma que si lo hacemos en una vivienda todo el año. **Tienes que declarar todos los ingresos y puedes disminuir este importe con los gastos.** En este caso es en el que hay tener un especial cuidado, para ver qué se puede deducir y en qué cuantía.

Hay importes fijos, como son los impuestos (IBI, Tasas de Basuras,...), seguros del hogar, comunidad de propietarios, etc.. y otros que comúnmente también se puede deducir pero siempre que se incluyan en el contrato –es lo más normal en este tipo de alquileres– como son la luz o el agua e incluso en muchos casos teléfono (WiFi). Lo principal es saber **qué parte debo deducir y esta es siempre es proporcional al tiempo alquilado**. Por ejemplo si he alquilado la vivienda un mes, para un tributo anual como el IBI, habrá que deducir una doceava parte. Si lo es por electricidad en un recibo bimensual, la mitad del mismo. El resultado puede que no sea siempre muy exacto con respecto al gasto, pero siempre debemos hacerlo de forma proporcional, lo más exacta que podamos, a los días de ocupación real.

Con esta peculiaridad y aplicado a todos los alquileres que tengamos **conseguiremos un rendimiento neto que es el que imputaremos en la declaración de la renta**. Eso sí, es muy importante guardar soporte de todos los gastos para justificar la aplicación de los mismos.

- **Imputar la renta por los días en la que vivienda no está ocupada**

Si poseemos cualquier vivienda o derecho real de la misma –usufructo–, en la declaración de la renta imputamos un **valor por la misma como renta inmobiliaria**. Su importe no es importante. Para cualquier vivienda con revisión catastral, es el 1,1% de su valor (si no tiene revisión catastral posterior a 1994, será un 2%).

En el caso de una vivienda **alquilada por temporada** debemos imputar **este importe por el tiempo que ha estado disponible para sus titulares**. Por ejemplo si hemos alquilado la casa seis meses, por los otros seis meses. Por ejemplo, si el valor catastral es de 50.000 euros, lo multiplicaríamos por 1,1% y nos generará una renta de 550 euros, que dividida entre 2 (en nuestro ejemplo no ha estado ocupada 6 meses) nos llevarán a incluir 225 euros como renta inmobiliaria por los días no ocupados.

Todo ello, rentas por alquiler y rentas inmobiliarias, **siempre imputándolo por el porcentaje de propiedad de la vivienda**. Si hay dos titulares, habrá que distribuir los ingresos al 50% con independencia del resto de ingresos y situación fiscal de cada empleado.



CONSULTAS FRECUENTES

¿Conoce las ayudas a pymes y autónomos para contratar a jóvenes?

CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Conoce las ayudas a pymes y autónomos para contratar a jóvenes?

CONTESTACIÓN:

Se incentivarán los contratos indefinidos, formativos y en prácticas

[YOLANDA MERLO](#)

Madrid [23-06-2016](#)

El Ministerio de Empleo y Seguridad Social mantiene en la actualidad una serie de medidas para incentivar la contratación de jóvenes de entre 16 y 30 años, que estén en el paro, y no estén recibiendo formación. Para optar a estas contrataciones los jóvenes deben inscribirse en el **Sistema Nacional de Garantía Juvenil** a través de su portal.

Las ayudas varían en función del contrato. Para los indefinidos, las empresas podrán acogerse a un mínimo exento de 500 euros de la base de cotización durante 2 años. Asimismo, **se reduce la cuota a pagar a la Seguridad Social por parte del empresario**. Esta bonificación es compatible con la tarifa joven que consiste en una bonificación de 300 euros durante 6 meses en las cuotas a pagar a la [Seguridad Social](#).

También se verán incentivados los contratos en prácticas con una bonificación de hasta el 100 por cien en las cotizaciones a la Seguridad Social, siempre y cuando el contrato no sea inferior a 6 meses ni superior a 2 años. En estos casos, la jornada podrá ser total o parcial y el salario a percibir por el empleado será el fijado por el convenio colectivo para trabajadores en prácticas. Estos contratos están dirigidos a **jóvenes titulados universitarios o de formación profesional de grado medio o superior**.

La misma bonificación del 100 por cien en las cuotas a pagar a la Seguridad Social recibirán las empresas que realicen contratos con vinculación formativa. La duración de la ayuda es de 12 meses, prorrogable otros 12. Las empresas tendrán que proporcionar al trabajador formación en idiomas o TICs y formación acreditable oficial.

Se reducirán también las cuotas empresariales a la Seguridad Social para los **contratos para la formación y el aprendizaje, dirigidos a jóvenes no cualificados**.

Los requisitos para que las empresas puedan beneficiarse de las ayudas son incrementar el nivel de empleo indefinido y el nivel de empleo total, así como mantener el empleo de los trabajadores durante todo el tiempo que dure el incentivo.



ARTÍCULOS

Bonificaciones 2016 en la cuota de autónomos - RETA

Toda la **información sobre bonificaciones y descuentos sobre las cuotas de la Seguridad Social** aplicables a determinados colectivos de trabajadores autónomos en **2016**. En este artículo te explicamos la **tarifa plana o cuota de 50 euros** y las bonificaciones generales aplicables a jóvenes, autónomos colaboradores, discapacitados, bajas por maternidad o paternidad, Ceuta y Melilla, venta ambulante y a domicilio, pluriempleo y mayores de 65.

Incluyendo las novedades de la **Ley de Emprendedores** y las que entraron en vigor en octubre de 2015 en el marco de la **Ley de Fomento del Trabajo Autónomo**.

20/06/2016, artículo actualizado por Infoautónomos

En este artículo te explicamos las bonificaciones para autónomos vigentes en 2016 así como la evolución de la normativa aplicable en los últimos años.

Encontrarás las siguientes secciones:

- Bonificaciones para autónomos jóvenes
- Tarifa plana de 50 euros para nuevos autónomos
- Cese de actividad por maternidad y paternidad
- Bonificaciones para autónomos con discapacidad
- Bonificaciones para autónomos colaboradores
- Bonificaciones para autónomos de Ceuta y Melilla
- Otras situaciones con cuota reducida: pluriactividad, venta ambulante, mayores de 65
- Evolución de la normativa sobre bonificaciones para autónomos

1. Bonificaciones para Autónomos jóvenes incorporados al RETA

(incluidos los Socios Trabajadores de Cooperativas de Trabajo Asociado)

Las mujeres menores de 35 y los hombres menores de 30 tienen derecho a una reducción sobre la cuota de contingencias comunes **durante los 15 meses siguientes a la fecha de efectos del alta**, equivalente al 30% resultante de aplicar el tipo mínimo vigente (29,80%) a la base mínima de cotización de este régimen, y a una bonificación de igual cuantía en los 15 meses siguientes a la finalización de la reducción anterior. La cuota mínima resultante en 2016 es de 187 euros al mes.

Tendrá una **duración de 30 meses en total**, ininterrumpidos, con independencia de los períodos de baja en el Régimen dentro de dicho plazo, que serán tenidos en cuenta a efectos del cómputo total de los 30 meses.

Aunque ha habido informaciones contradictorias al respecto, según nuestras indagaciones en la Seguridad Social, esta bonificación es incompatible con la tarifa plana, tienes que optar por una o por otra. Y la verdad es que la mayoría de la gente prefiere la tarifa plana por la mayor rebaja que supone durante el primer año de actividad.

2. Tarifa plana de 50 euros para nuevos autónomos

La tarifa plana, en vigor desde 2013, es la bonificación estrella. Inicialmente se aprobó una cuota de **50 euros al mes** para jóvenes menores de 30 años (Real Decreto - Ley, 4/2013), que se amplió a mayores de 30 años unos meses después con la aprobación en septiembre de 2013 de la Ley de Emprendedores, en buena parte debido a las peticiones que desde todo tipo de foros se realizaron en dicho sentido.

El principal **requisito** a cumplir es:

- No haber estado de alta como autónomo en los cinco años anteriores.

Afortunadamente, en octubre de 2015 se derogó el requisito que no permitía emplear trabajadores por cuenta ajena, con la entrada en vigor de la [Ley de Fomento del Trabajo Autónomo](#) y la Economía Social.

Aunque no venían estipulados en la Ley, la Seguridad Social en su operativa estableció **tres requisitos adicionales para estas bonificaciones**:

- **No son aplicables a aquellos autónomos que sean administradores de sociedades.** Aspecto que desde 2013 viene causando bastante controversia y denuncias en medios ya que no estaba en la orden, sino en una circular interna de la Seguridad Social, lo cual provocó que sobre todo en 2013 y 2014, muchos autónomos que contaban con esa ayuda no pudieran recibirla.
- Tampoco podrás recibirla si eres autónomo colaborador.
- Quedan excluidos los que se han beneficiado en el pasado de alguna bonificación para autónomos aunque hayan pasado más de 5 años.

La cuantía de la tarifa plana se va incrementando en función del tiempo:

- **Primeros 6 meses:** 80% de reducción de la cuota, con lo que con las bases y tipos de 2015 se quedaba en 55,78 euros. La Ley de Fomento del trabajo autónomo redondea esta cantidad hasta los **50 euros** desde el 10 de octubre de 2015.
- **Meses 7 al 12:** 50% de reducción durante el segundo semestre, que se quedaría en 2016 en **133 euros**.
- **Meses 13 al 15:** 30% de reducción durante el siguiente trimestre, que se quedaría con las bases y tipos de cotización de 2016 en **187 euros**.

Dada la importancia de esta bonificación hemos preparado un artículo específico:

[Ver tarifa plana 50 euros](#)

3. Cese de actividad por maternidad, paternidad y situaciones asimiladas

Esta bonificación está prevista para los periodos de **cese de actividad o descanso del autónomo** motivados por situaciones de **maternidad, paternidad**, adopción, acogimiento, riesgo durante el **embarazo** o durante la lactancia natural, que sean sustituidos por desempleados con contrato de interinidad bonificado.

Su cuantía ascenderá al **100% de la cuota** mínima de autónomos durante el periodo que dure la sustitución.

4. Bonificaciones para autónomos con discapacidad

Tras las últimas modificaciones legislativas de La ley de Emprendedores y la Ley de Fomento del Trabajo Autónomo, las bonificaciones para autónomos discapacitados con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, quedan de la siguiente forma:

Autónomos discapacitados con tarifa plana:

- **Primeros 12 meses:** 80% de reducción de la cuota, con lo que con las bases y tipos de 2016 la cuota mensual se queda en 50 euros justos desde el 10 de octubre de 2015, con la entrada en vigor de la Ley de Fomento del Trabajo Autónomo. Antes se aplicaba sólo los primeros seis meses salvo para los autónomos discapacitados menores de 35 años, a los que ya se les venían aplicando 12 meses de bonificación al 80%.
- **Meses 13 al 60:** 50% de bonificación durante 54 meses, con lo que la cuota se quedaría en 2016 en **133,52 euros**.

Como requisitos se establecen causar alta inicial y no haber estado de alta como autónomo en los 5 años anteriores. Desde el 10 de octubre de 2015 ya no es necesario cumplir el requisito de no tener personal contratado, que hasta entonces limitaba la bonificación al 50%.

Hay que recordar que hasta 2013 los autónomos discapacitados que causaran alta inicial en el RETA tenían derecho a una **bonificación del 50%** de la cuota resultante de aplicar sobre la base mínima del Régimen el tipo vigente en el mismo, durante los 5 años siguientes a la fecha de efectos del alta.

5. Autónomos colaboradores (familiares)

Los autónomos colaboradores o familiares de los autónomos que trabajan en el negocio se benefician de una bonificación del **bonificación del 50% de la cuota de autónomos** durante los 18 meses posteriores al alta y del **25%** en los seis meses siguientes. Lo que supone pagar una cuota reducida de 133,52 euros al mes en lugar de los 267,04 habituales durante los primeros 18 meses y de 200,28 euros en los seis meses siguientes.

Esta medida se aprobó en la tramitación parlamentaria de la Reforma laboral de 2012 y se amplió con la [Ley de Promoción del Trabajo del Autónomo](#) y Economía Social, de octubre de 2015.

El objetivo de esta medida es favorecer la cotización de aquellos familiares de los autónomos, principalmente cónyuges e hijos, que actualmente no cotizan a pesar de trabajar en el negocio familiar debido a las dificultades económicas que la crisis ha planteado a muchos pequeños negocios. Te recomendamos este artículo donde analizamos en profundidad la figura de los [autónomos colaboradores](#).

6. Autónomos de Ceuta y Melilla

Otros autónomos que pueden beneficiarse de bonificaciones en su cuota de seguridad social, son los dedicados a actividades incluidas en los **sectores de comercio, hostelería, turismo e industria** (excepto energía y agua), que residan y ejerzan su actividad en Ceuta y Melilla.

Tendrán derecho a una bonificación del 50 % de la cuota por contingencias comunes con carácter indefinido. El primer año de vigencia de la norma será el 43%, el segundo el 46% y el tercero y sucesivos el 50%.

7. Otras situaciones con cuota reducida

Aunque no son bonificaciones como tal, hay otras situaciones especiales en las que la cuota de los autónomos puede ser menor:

- **Autónomos Pluriempleados:** como explicamos en nuestro artículo sobre [pluriactividad](#), la ley de emprendedores también introdujo una nueva bonificación del 50% para nuevos autónomos en pluriactividad. Además, los autónomos que, en razón de sus trabajos por cuenta ajena desarrollados simultáneamente, hayan cotizado en 2015, respecto de contingencias comunes, en régimen de pluriactividad (teniendo en cuenta tanto las aportaciones empresariales como las correspondientes al trabajador en el Régimen General, así como las efectuadas en el Régimen Especial) por una **cuantía igual o superior a 12.215,41 euros**, tendrán derecho a una devolución del 50% del exceso en que sus cotizaciones ingresadas superen la mencionada cuantía, con el tope del 50% de las cuotas ingresadas en el Régimen Especial. Debe solicitarse antes del 30 de abril.
- **Autónomos dedicados a la venta ambulante o a domicilio:** como explicamos en nuestro artículo sobre [bases y tipos de cotización](#), estos autónomos podrán elegir como base mínima de cotización: 893,24 euros/mensuales, 764,33 euros/mensuales y 491,28 euros/mensuales (CNAE-09: 4781, 4782, 4789, 4799-opción base mínima-).
- **Autónomos Mayores de 65:** Con 65 o más años de edad y acrediten 35 años o más de cotización efectiva, a la Seguridad Social, les será de aplicación la exoneración de cuotas, salvo por incapacidad temporal y en su caso por contingencias profesionales, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional trigésima segunda de la Ley General de la Seguridad Social. No obstante la exoneración establecida en la norma, el trabajador autónomo podrá optar por continuar practicando su cotización conforme a lo que venían realizando con anterioridad.

8. Evolución de la normativa sobre bonificaciones para autónomos

El panorama de las **bonificaciones en la cuota** de los trabajadores autónomos viene como se aprecia sufriendo importantes novedades en los últimos años a raíz de diferentes medidas aprobadas por el gobierno:

- [Real Decreto 20/ 2012](#) de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad
- [Real Decreto Ley 4/2013](#) de 22 de febrero de medidas de apoyo al emprendedor y estímulo del crecimiento y la creación de empleo.
- [Ley de apoyo a los Emprendedores](#) y su internacionalización, Ley 14/2013 de 27 de septiembre
- Ley de Fomento del Trabajo Autónomo y la Economía Social. Ley 31/2015 de 9 de septiembre de 2015.

Sobre todo hay que destacar la entrada en vigor en 2013 de la [tarifa plana de 50 euros](#) para jóvenes autónomos, ampliada con la Ley de Emprendedores a todos los nuevos autónomos cumplan los requisitos. Esta Ley también introdujo una bonificación para nuevos autónomos en pluriactividad y amplía la de las personas discapacitadas.

Tras la reforma laboral de 2012 se mantuvieron los siguientes **descuentos en las cuotas de cotización** para **determinados colectivos de trabajadores autónomos**, en atención a sus características personales o a las características profesionales de la actividad ejercida:

- Autónomos jóvenes: hombres hasta 30 años y mujeres hasta 35 años.
- Cese de actividad por maternidad, paternidad y situaciones asimiladas.
- Autónomos con discapacidad.
- Nuevas altas de familiares colaboradores de trabajadores autónomos.
- Autónomos de Ceuta y Melilla en determinados sectores.

Por el contrario, quedó **derogada** la bonificación anterior para **autónomas que se reincorporan a su negocio después de la maternidad**, por la cual podían optar a una bonificación del 100% de la cuota por contingencias comunes, resultante de aplicar el tipo de cotización a la base mínima vigente en el régimen, durante 12 meses si reiniciaban su actividad en los 2 años siguientes a la fecha del parto.

ARTÍCULOS

Las sanciones tributarias ponen a prueba la igualdad ante la ley

PWC

Las sanciones tributarias ponen a prueba la igualdad ante la ley

POR [ANTONIO PUENTES MORENO](#)

Actualizado: 22/06/2016

El pasado 9 de junio de 2016 la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso nº 376/2013) dictó sentencia estimatoria en relación con la imposibilidad de sancionar la interpretación que el contribuyente efectuó del artículo 31.1.b) del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS), en la que consideraba que, para el cálculo de la deducción para evitar la doble imposición internacional, debía tomarse en consideración la "renta bruta" en lugar de la "renta neta".

Fueron tres las sanciones impuestas por la Administración respecto de diversos ejercicios, sin que hubiese controversia entre las partes sobre la concurrencia del elemento objetivo en cada una de ellas, pues el contribuyente había prestado conformidad con la regularización previa practicada por la propia Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Por tanto, la litis se circunscribía únicamente en la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad del contribuyente.

Insiste la Sala en esta sentencia -en línea con lo argumentado por PwC Tax & Legal Services durante el procedimiento judicial- que estar conforme con la regularización no puede implicar per se la comisión culposa de una sanción, ni siquiera cuando la doctrina administrativa sea sobradamente conocida, pues ello no puede, en ningún caso, impedir que el contribuyente pueda legítimamente discrepar de aquélla y, por ello, ser merecedor de un reproche sancionador.

Es habitual que, una vez regularizado determinado concepto tributario como consecuencia de una incorrecta determinación de cualquiera de sus elementos, la Administración inicie un expediente sancionador considerando, como en este caso concreto, que la actitud del sujeto pasivo era "claramente negligente" pues "era conocedor de la normativa interna y también de la internacional" por lo que "una mínima verificación hubiera permitido constatar la improcedencia de calcular la deducción sin deducir los gastos asociados a los ingresos obtenidos en el extranjero".

La Sala no comparte dichos razonamientos pues no aprecia la notable e indiscutida claridad del artículo 31.1.b) TRLIS que únicamente se refiere a la "cuota íntegra" sin que, en ningún punto, se mencione, de manera expresa, la necesidad de que la misma se conforme deduciendo los gastos necesarios para obtener los ingresos ("renta neta").

Conforme a los razonamientos de la sentencia, dicha ausencia de claridad del artículo 31 TRLIS determina la existencia de una interpretación razonable que justificaría que, pese a existir un error en la autoliquidación del sujeto pasivo al declarar la "renta bruta" en lugar de la "neta", no concorra reproche de culpabilidad al contribuyente, ni tan siquiera a título de mera negligencia.

Sin duda alguna, esta sentencia supone un nuevo toque de atención a la Administración respecto de la importancia de acreditar, caso por caso, la concurrencia del elemento subjetivo del tipo de injusto, no resultando, en ningún caso, admisible fundamentar la imposición de una sanción en la supuesta claridad de la norma tributaria presuntamente infringida.

En definitiva, si en unos supuestos la Administración ha aceptado el error del contribuyente al tomar en consideración su "renta bruta" en la cuantificación de la deducción del artículo 31.1.b) del TRLIS, no puede, en otros supuestos, imponer una sanción por entender que tal error es inadmisibles dada la supuesta claridad del precepto pues ello supondría, como acertadamente señala la Sala, una vulneración del principio de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de las normas.

Antonio Puentes Moreno

Socio responsable de Procedimientos Tributarios de PwC Tax & Legal Services

ARTÍCULOS

RENTA 2015 ¿Qué hacer si ya presentó su declaración y detecta un error?

Una vez presentada su declaración de la renta, es más común de lo que se piensa encontrar posibles errores u omisiones que afectan al resultado final. Sin embargo, si se encuentra en esta situación, ¡que no cunda el pánico! hay formas de solucionar el problema sin que la Agencia Tributaria le imponga una sanción.

Xavier Gil Pecharromás (eleconomista.es)

Este tipo de errores se pueden dar por distintos motivos: que haya ingresos que no se han declarado, deducciones no aplicadas o bien, porque se hayan incluido datos erróneos. Por esto, el cauce para la rectificación en cada ocasión es diferente, dependiendo de que sean en perjuicio de Hacienda o del contribuyente.

Errores en perjuicio de la Hacienda Pública

Si en la declaración presentada se ha pagado menos de lo que legalmente le corresponde, o se ha solicitado una devolución superior a la procedente, debe regularizarse la situación mediante una declaración complementaria a la originalmente presentada.

Esto implica presentar nuevamente la declaración incluyendo todos los datos, los que ya se habían declarado y los que originan esta nueva declaración. Y, por

supuesto, debe constar que se trata de una complementaria de otra previamente realizada. Con esto, una vez que haga el pago de la diferencia, el problema ya se habrá solucionado.

Otro aspecto importante es que si esta declaración se presenta espontáneamente (sin requerimiento de la Administración), no dará lugar a sanciones por parte de la Administración, tan sólo generará intereses de demora desde el fin del plazo de la declaración originaria hasta la fecha de la rectificación.

Errores en perjuicio del contribuyente

En este caso, si se declaró alguna renta exenta, se incluyeron importes en cuantía superior a la debida o se olvidó practicar alguna reducción o deducción, podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación mediante una solicitud de devolución de ingresos indebidos.

La forma de proceder es mediante un escrito en el que exponga los motivos que originan la rectificación y aportando los documentos justificativos de la misma. Esta solicitud debe hacerse dentro del plazo de cuatro años a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo legal, o bien, si la declaración se presentó fuera de ese tiempo, desde el día siguiente a la presentación.

Un caso que se puede dar es que se produzca el fallecimiento del contribuyente que hace la solicitud, situación en la que serán los herederos quienes tendrán que hacer la petición de rectificación de la autoliquidación.

En el caso de que la solicitud sea considerada procedente, la administración tributaria practicará liquidación provisional rectificando la declaración presentada y devolverá, en su caso, la cantidad indebidamente ingresada más los intereses de demora correspondientes.

Otro supuesto es si el error que detecta en una declaración ya presentada es meramente informativo o que no afecta al resultado. En este caso, bastará con un escrito en el que comunique la incidencia. Por lo general, estos casos se suelen dar al tener un error en la dirección, el dato de algún inmueble incluido, nombre o fechas de nacimientos de las personas relacionadas, etc.

Por último, un cambio muy normal entre los contribuyentes es querer modificar la cuenta bancaria en la que solicitó el pago por domiciliación o la devolución. Debe tener en cuenta que este dato puede modificarse a través de la página web de Hacienda o con un escrito realizando la solicitud.

© RCR Proyectos de Software

Tlf.: 967 60 50 50

Fax: 967 60 40 40

E-mail: asistencia@supercontable.com