

## NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

*En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración*

### Se publica la Orden de módulos para 2016

En el Boletín Oficial del Estado del 18 de noviembre de 2015 ha sido publicada la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. La importancia de esta norma proviene del hecho de que se trata de la primera regulación del régimen de estimación objetiva por índices, signos o módulos adaptada a la Reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas efectuada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

### Ámbito objetivo de actividades

Una de las primeras diferencias entre el nuevo sistema y el anterior se refiere al ámbito objetivo de actividades que pueden acogerse al sistema de módulo para determinar la renta de actividades económicas en el IRPF. Así, las actividades que mantienen la posibilidad de acogerse al método son las siguientes:

- a) Actividades agrícolas o ganaderas incluidas en la División 0 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- b) Las industrias de productos alimenticios y bebidas definidas en los epígrafes 419.1 (industrias del pan y de la bollería), 419.2 (industrias de la bollería, pastelería y galletas), 419.3 (industrias de elaboración de masas fritas y 423.9 (elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares).
- c) La mayoría de actividades de comercio minorista y de restauración incluidas en la División 6 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

- d) Los servicios del transporte contemplados en los epígrafes 721.1 y 3 (transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera), 721.2 (transporte por autotaxis), 722 (transporte de mercancías por carretera), 751.5 (engrase y lavado de vehículos) y 757 (servicios de mudanzas).
- e) Los servicios prestados a las empresas contenidos en el epígrafe 849.5 (transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios).
- f) Los servicios incluidos en los epígrafes 933.1 (enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.), 933.9 (otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares), 967.2 (escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte), 971.1 (tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados), 972.1 (servicios de peluquería de señora y caballero), 972.2 (salones e institutos de belleza) y 973.3 (servicios de copias de documentos con máquinas fotocopadoras).

Entre las actividades excluidas de la aplicación del régimen de estimación objetiva por índices, signos o módulos se encuentran las siguientes:

- Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería (epígrafes 314 y 315).
- Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales (epígrafes 316.2,3,4 y 9).
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo de terceros (epígrafe 453).
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, cuando se realicen directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo (epígrafe 453).
- Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción (epígrafe 463).
- Industria del mueble de madera (epígrafe 468).
- Impresión de textos o imágenes (epígrafe 474.1).
- Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general (epígrafe 501.3).
- Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire (epígrafe 504.1).

- Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire (epígrafes 504.2 y 3).
- Instalación de pararrayos y similares; montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios; montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo; instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase; montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje (epígrafes 504.4,5,6,7 y 8).
- Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos (epígrafes 505.1, 2, 3 y 4).
- Carpintería y cerrajería (epígrafe 505.5).
- Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración en edificios y locales (epígrafe 505.6)
- Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales (epígrafe 505.7)

### Ámbito cuantitativo

Se han rebajado sustancialmente las magnitudes excluyentes para acogerse al régimen de estimación objetiva por índices, signos o módulos.

#### 1º. Límite relacionado con la cifra de negocios en las actividades no agrícolas no ganaderas ni forestales

El volumen de ingresos para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, no puede superar los 250.000 euros anuales. A efectos de calcular el volumen de ingresos se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura.

Además, se exige que el volumen de las operaciones por las que exista obligación de expedir factura siendo el destinatario un empresario o profesional que actúe como tal no supere los 125.000 euros anuales.

Se mantiene la regla del cómputo por la cual a efectos del mismo se deberán incluir no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

No se incluirán en el cómputo de ingresos ni las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, ni las cuotas de IVA, ni el recargo de equivalencia.

En la regulación anterior el límite de los ingresos ascendía únicamente a 450.000 euros anuales computándose únicamente las operaciones respecto de las cuales existiera obligación de expedir factura.

## 2º. Límite para las actividades agrícolas, forestales y ganaderas

El límite en función del volumen conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas asciende a 250.000 euros anuales de volumen de ingresos.

A efectos de la realización de este cálculo sólo se incluirán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos.

Por lo que respecta a otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de explotaciones forestales que estén excluidos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo quedarán sometidos al método de estimación objetiva del IRPF si el volumen de ingresos conjunto imputable a estas actividades resulta inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales principales.

Se mantiene la regla del cómputo por la cual a efectos del mismo se deberán incluir no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

No se incluirán en el cómputo de ingresos ni las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, ni las cuotas de IVA, ni el recargo de equivalencia.

En la regulación anterior el límite de los ingresos ascendía a 250.000 euros

## 3º. Límite en función del volumen de compras en bienes y servicios

El límite en función del volumen de compras de bienes y servicios para el conjunto de las actividades económicas desarrolladas asciende a 250.000 euros y dentro de este límite se tendrán en cuenta las obras y servicios subcontratados y se excluirán las adquisiciones de inmovilizado.

Se mantiene la regla del cómputo por la cual a efectos del mismo se deberán incluir no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

En la regulación anterior el límite de las compras de bienes y servicios ascendía a 300.000 euros.

Se regula la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten determinadas cuentas financieras

En el Boletín Oficial del Estado de 17 de noviembre de 2015 se publicó el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

Este Real Decreto establece la obligación de las instituciones financieras de:

- a) Identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de cuentas financieras.
- b) Presentar una declaración informativa cuando las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o cualquier otro país o territorio con el cual la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de intercambio de información o cualquier otro país con el cual España haya celebrado un acuerdo para el intercambio de información.

**La declaración informativa se presentará de forma anual. Siendo aplicable la normativa sobre declaración informativa desde el 1 de enero de 2016, las instituciones financieras deberán suministrar por primera vez a la Administración tributaria la información relativa al año 2016. Este primer suministro de información tendrá lugar en el año 2017.**

Las entidades financieras obligadas por esta norma son las siguientes: instituciones financieras residentes en España con exclusión de las sucursales ubicadas fuera de España y sucursales de una institución financiera no residente en España cuando la sucursal esté ubicada en España. Dentro de las entidades financieras se incluyen las entidades de depósito, de custodia, de inversión o compañías de seguros.

La información a suministrar incluirá datos de identificación del titular y de la institución financiera y también **datos económicos como el saldo o valor de la cuenta al final del año natural considerado, el valor efectivo o el valor de rescate en el caso de contratos de seguro, el importe bruto de los intereses y dividendos percibidos en cuentas de custodia o de depósito.**

## RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

### IRPF

#### **Cuando se produzca la liquidación de un plan de retribución mediante la entrega de acciones gratuitas en una determinada fecha la renta generada tendrá la condición de renta irregular del trabajo**

Un directivo de una empresa se encontraba incorporado a un Plan de Atribución Condicionada de Acciones Gratuitas por el cual se preveía la entrega de acciones gratuitas en tres fases de forma que la atribución se producía en tres ejercicios diferentes. Transcurridos tres años de titularidad del derecho se constituía a favor del empleado un derecho real de usufructo con duración de dos años pasados los cuales se extinguía el usufructo y el empleado adquiría la plena propiedad sobre las acciones.

Esta situación inicial es modificada puesto que el Plan es objeto de **liquidación de forma que se entrega el dinero correspondiente a una valoración establecida por el empleador de las acciones de una sola vez** a través de la nómina del mes de febrero de 2008.

La cuestión que se plantea es si las rentas derivadas de la liquidación del Plan se pueden acoger a la reducción del 40 por ciento de la renta previsto para la obtención de rendimientos irregulares. Como es conocido, las rentas irregulares se caracterizan porque han de tener un período de generación superior a dos años y porque no se obtienen de forma periódica o recurrente. **En este supuesto se plantea la duda sobre la periodicidad de la obtención que conllevaría la negación la condición de renta irregular.**

**La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 1025/2015, de 21 de octubre, considera que la cantidad dineraria percibida por el empleado es de pago único y de carácter excepcional. Si bien inicialmente se había previsto que los pagos se produjeran durante varios años lo que hubiera implicado una periodicidad en su obtención, finalmente, en virtud de la liquidación anticipada no ha tenido lugar el devengo periódico durante varios años de las cantidades, sino que se ha percibido en un único período impositivo la renta concentrada.**

Como consecuencia de lo anterior, la renta percibida adquiere la condición de renta irregular y se beneficia de la reducción del 40 por ciento de su importe en el momento de integrarla en la base imponible.

En el mismo sentido se pueden consultar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de septiembre de 2010 en el recurso 962/2010.

#### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**A efectos de la aplicación de la reducción por transmisión de participaciones en el capital social de sociedades familiares los pagos efectuados por la Seguridad Social por la incapacidad laboral se consideran como rentas provenientes de la entidad**

Una de las condiciones legalmente exigidas para que nazca el derecho a la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por adquisición hereditaria de participaciones en el capital social de entidades consiste en el hecho de que el sujeto pasivo que tiene la condición de causante ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales y del trabajo personal.

El supuesto planteado consiste en decidir si las retribuciones percibidas por el administrador social de una sociedad cumplían el requisito anterior en el caso de que se dieran las siguientes circunstancias: **el administrador social seguía en activo en la empresa durante el año de su fallecimiento pero las rentas que percibía no provenían de la sociedad sino del Instituto Nacional de la Seguridad Social por su incapacidad temporal.**

**Las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia números 704/2015, de 28 de septiembre, y 804/2015, de 30 de octubre, consideran que sí se cumple la condición relativa a la composición y el importe de la retribución del causante. La Sala considera que la renta percibida por el administrador social proviene de la sociedad. Esta postura se justifica en la naturaleza de la relación que mantiene el causante con la sociedad respecto de la cual conserva su condición de administrador social por lo que carecía, en el momento de su defunción, de la condición de pensionista.**

**Las Sentencias citadas otorgan a las prestaciones satisfechas por la Seguridad Social la condición de sustitutivas de los ingresos normales derivados de la condición de administrador social y superaban el límite impuesto legalmente por lo que se cumplían las condiciones para el nacimiento del derecho a la reducción en la base imponible.**

Una sociedad limitada establecida en España quiere exportar a Perú una serie de mercancías que salen desde el puerto de Alicante. La empresa encargada del flete ha enviado una factura sin repercusión de IVA ¿Es esta factura correcta?

El artículo 21.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido reconoce la exención de gravamen de las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, cuando están directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad. Se admiten como prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes las que se presten directamente a quienes realicen las exportaciones.

Por lo tanto, la empresa que presta el servicio del flete efectúa una prestación de servicios exenta de IVA español y no ha de incluir repercusión alguna de IVA en factura.

Una sociedad residente en Qatar va a recibir determinadas rentas de origen español a lo largo del año 2016 y se plantea la forma en que se hará dicha tributación.

Qatar no está considerado por el ordenamiento jurídico español como un paraíso fiscal. Tampoco existe un Convenio de doble imposición entre Qatar y España por lo que se aplicará de forma exclusiva la normativa interna española del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Así, los dividendos que reciba la sociedad de Qatar de una sociedad residente en España quedarán sujetos y no exentos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se exigirá un tipo impositivo del 19 por ciento sobre el importe bruto de dichos dividendos. Esta obligación tributaria se gestiona mediante retención a cuenta del pagador de la renta que, además, deberá ingresar la retención aplicada y presentar una declaración resumen anual.

La situación es similar respecto de los intereses con la diferencia de que existen determinados tipos de intereses que quedan exentos de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes como las cuentas de no residentes o los intereses de Deuda pública.

Si el pagador practica la retención se convierte en sustituto del contribuyente y el residente qatarí no ha de presentar autoliquidación alguna por el impuesto español.



### Medidas que queremos ver en los programas políticos y que no vamos a ver

El día 20 de diciembre de 2015 se van a producir elecciones legislativas que van a conducir a la formación de unas nuevas Cortes Generales y un posible nuevo Gobierno. Para alcanzar el poder los diferentes partidos políticos concurrentes presentan sus propuestas al electorado a lo largo de la campaña electoral. Algunos de estos partidos políticos prometen una ligera rebaja del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los tipos impositivos aplicables a determinados productos culturales. Otros se decantan por incrementar la presión fiscal mediante la creación de nuevas figuras tributarias. Todos prometen luchar contra el fraude fiscal. **Sin embargo, solo uno de los principales partidos que compiten en estas elecciones promete la mejora de los derechos y garantías de los obligados tributarios** (aunque se refieran como promesa electoral el derecho de cualquier contribuyente a no aportar documentación o información que ya se haya aportado a la Administración General del Estado o de las CCAA, derecho que ya está previsto en el caso de la previa aportación a la Administración actuante en el artículo 34.1.h) de la Ley General Tributaria).

Echamos de menos la promesa electoral de **mejorar los derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria que anunciasen medidas concretas** como, por ejemplo, las siguientes:

- **Modificación de la normativa para reducir los supuestos en los que la falta de resolución expresa en los procedimientos tributarios se convierte en silencio negativo.** En el artículo 104.3 LGT se establece como regla residual la de que en los procedimientos iniciados a instancia de parte, en ausencia de normativa específica, se entenderán estimadas las solicitudes formuladas. Sin embargo, **en la Disposición adicional del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento general de gestión se enumeran expresamente 93 procedimientos en los que la falta de resolución expresa en el plazo de seis meses se considerará como desestimación de la solicitud.** Sólo en tres casos se prevén efectos positivos a la falta de resolución expresa del procedimiento.
- **Reforma del recurso de reposición.** En relación con la suspensión de las liquidaciones y actos tributarios cuando se presenta un recurso de reposición se tendría que prever **la suspensión automática de la ejecutividad del acto**

**administrativo sin aportación de garantías en el caso de que la cuantía del acto no supere el importe de 30.000 euros. Esta suspensión sería automática en los casos en los que se adujera prescripción de la obligación tributaria o de la sanción** al tratarse de una cuestión que ha de ser ventilada de oficio por los propios órganos de la Administración.

En la actualidad, la falta de notificación de la resolución expresa en el plazo de un mes conduce a la desestimación del recurso de reposición. **Esta situación se habría de modificar pasando a establecer un plazo para notificar la resolución del recurso de tres meses con silencio positivo en caso de ausencia de notificación dentro del plazo.**

- **Introducir el elemento de culpabilidad en la conducta del obligado tributario en el sistema de recargos para los supuestos de presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 LGT.** En la actualidad, el artículo 27 LGT establece un sistema automático de imposición de recargos en el caso de presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo que ha sido bendecido por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, nada impide que el legislador modifique este régimen jurídico en el sentido de exigir la presencia del elemento de culpabilidad en la conducta del obligado tributario para que se exijan los recargos del artículo 27 LGT.
- **Reforma del procedimiento económico-administrativo:**
  - o **Modificar la obligación de comunicación por vía telemática con los órganos económico-administrativos para determinados sujetos pasivos de forma que vuelva a ser una opción para el obligado tributario.** Ha de tenerse en cuenta que la interposición de las reclamaciones económico-administrativas en relación con tributos cedidos no puede efectuarse siempre por vía telemática ya que la mayoría de Administraciones tributarias autonómicas no disponen de sistemas de sede electrónica adaptados a la interposición de este tipo de reclamaciones.
  - o En relación con la suspensión de la ejecución de las liquidaciones cuando se interpone la reclamación económico-administrativa se habría de prever **la suspensión automática de la ejecutividad del acto administrativo sin aportación de garantías en el caso de que la cuantía del acto no supere el importe de 30.000 euros. Esta suspensión sería automática en los casos en los que se adujera prescripción de la obligación tributaria o de la sanción.**

- El plazo de notificación de la resolución derivada de la reclamación económico-administrativa habría de situarse en 18 meses y en el caso de no notificarse en este plazo dotarla de sentido estimatorio a la reclamación de forma que se anule el acto impugnado.
  - Ampliar los supuestos tasados de aplicación del recurso de anulación para incluir supuestos de incongruencia que no sea completa o la existencia de resoluciones en sentido contradictorio emanadas del propio órgano económico-administrativo.
  - En el nuevo recurso contra la ejecución se debería admitir la posibilidad de que el órgano económico-administrativo no sólo defina los términos concretos en los cuales se haya de ejecutar el fallo sino que debería poder proceder a emitir una propuesta de liquidación vinculante para el órgano de aplicación de los tributos.
  - En el procedimiento abreviado se tendría que prever la suspensión automática del plazo de interposición del recurso desde el momento en el que se solicita del órgano de aplicación la notificación del expediente hasta que se produzca tal notificación y suspensión automática de la ejecución dado que las cuestiones planteadas no superan el importe de 6.000 euros.
- Modificación del **procedimiento de revocación** en el siguiente sentido:
- Configurar el procedimiento de revocación como una potestad del obligado tributario de forma que tenga derecho a que el órgano de aplicación del tributo analice la solicitud planteada y declare, en su caso, la revocación del acto administrativo.
  - En caso de desestimación de la solicitud nacería el derecho del obligado tributario a presentar reclamación económico-administrativa en relación con la no revocación del acto administrativo.
  - Se tendría que modificar el plazo de ejercicio de la revocación de forma que el cómputo del plazo de prescripción no se iniciase en el momento de presentar la autoliquidación correspondiente. El *dies a quo* de inicio del cómputo de la prescripción habría de situarse en el momento en el que se publican en el Boletín Oficial del Estado las sentencias que declaran la nulidad de determinadas normas reglamentarias, el momento de publicación en la página web del Consejo General del Poder Judicial de la segunda de las sentencias del Tribunal Supremo que reitera una determinada doctrina interpretativa de la norma tributaria o el momento en el que se publica en la página web del

**Ministerio de Hacienda la segunda de las resoluciones del TEAC que mantengan una determinada doctrina, o la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio o para la unificación de doctrina.**

- **Publicación de la totalidad de las resoluciones** emanadas del Tribunal Económico-administrativo Central y de los Tribunales Económico-administrativo Regionales en la página web del Ministerio de Hacienda.
- **Creación de una jurisdicción tributaria autónoma** escindida de la jurisdicción contencioso-administrativa como sucede en países como Alemania, Italia o Estados Unidos.

Ninguna de estas propuestas se refiere a la subida o bajada de impuestos.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

[jmtovillas@ub.edu](mailto:jmtovillas@ub.edu)

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en [www.fiscalmania.es](http://www.fiscalmania.es)