



Cámara de Comercio de Ciudad Real

Fiscalidad de emprendedores



Octubre 2013

- **PROGRAMA**
- **1º.- El inicio de la actividad:**
 - El inicio de la actividad y la opción entre diversas formas jurídicas: consecuencias fiscales de la opción
 - El inicio de la actividad y las obligaciones censales
- **2º.- El desarrollo de la actividad**
- **A.- Régimen fiscal de los beneficios empresariales:**
 - Fiscalidad del empresario individual en el IRPF
 - Fiscalidad de las sociedades civiles y comunidades de bienes
 - Fiscalidad de las sociedades mercantiles en el Impuesto sobre Sociedades
- **B.- El IVA y otros impuestos indirectos en la actividad empresarial**
 - El arrendamiento del local de negocio
 - La compra del local de negocio
 - La compra de bienes de inversión a través de contratos de leasing y similares
 - El IVA de las facturas impagadas
 - Modificaciones previstas en relación con el ingreso del IVA
- **C.- Los tributos locales en la actividad empresarial**

- **3º.- El final de la actividad empresarial**
 - Responsabilidad tributaria de socios y administradores
 - Tributación de la disolución y liquidación de sociedades
- **4º.- Aspectos procedimentales del desarrollo de la actividad**
 - El pago de las deudas tributarias y su aplazamiento o fraccionamiento
 - Las obligaciones fiscales del emprendedor
- **5º.- Análisis de los aspectos fiscales de la Ley de Emprendedores**



**El inicio de la
actividad empresarial**

**Fiscalidad de
emprendedores**



Octubre 2013

- **1º.- El inicio de la actividad:**
 - **El inicio de la actividad y la opción entre diversas formas jurídicas:**
consecuencias fiscales de la opción
 - Empresario persona física y su tributación en el IRPF
 - Sociedades civiles y comunidades de bienes: régimen de atribución de rentas
 - Sociedades mercantiles y su tributación en el Impuesto sobre Sociedades

- **El inicio de la actividad y las obligaciones censales**
 - El alta censal en la actividad de personas físicas y obligaciones formales
 - El alta censal de las comunidades de bienes y obligaciones formales
 - La constitución de sociedades:
 - Solicitud nombre en Registro Mercantil Central
 - Depósito del capital social
 - Preparación de escritura ante notario
 - Solicitud de CIF provisional
 - Autoliquidación del Impuesto sobre Operaciones Societarias
 - Inscripción de escritura en Registro Mercantil
 - Solicitud CIF definitivo
 - Declaración de inicio de la actividad



**El desarrollo de la
actividad empresarial**

**Fiscalidad de
emprendedores**



Octubre 2013

- **2º.- El desarrollo de la actividad**
- **A.- Régimen fiscal de los beneficios empresariales:**
 - Fiscalidad del empresario individual en el IRPF
 - Fiscalidad de las sociedades civiles y comunidades de bienes
 - Fiscalidad de las sociedades mercantiles en el Impuesto sobre Sociedades:
 - Empresas de reducida dimensión
 - Empresas de muy reducida dimensión (que creen o mantengan empleo)



Rendimientos de actividades económicas en el IRPF

- **Esquema de cálculo de los rendimientos netos de actividades económicas**
- Rendimiento íntegro
- - Gastos deducibles
- -----
- Rendimiento neto
- - Reducciones (por rendimientos irregulares o generados en más de dos años)
- - Reducciones (por obtención de rendimientos asimilados a los del trabajo)
- -----
- Rendimiento neto (reducido)



Régimen fiscal de empresas de reducida dimensión



- **Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión:**
 - El RD Ley 13/2010 amplió de 8 a 10 millones el umbral para aplicar el régimen con efectos 1-1-2011 (adaptación a la Recomendación de la Comisión Europea de 6-5-2003 sobre definición de micro empresas, pequeñas y medianas empresas).
 - Se incrementa de **120.202,41 a 300.000 euros el tramo de base imponible al que se aplica el tipo reducido del 25%**. El exceso tributará al 30%.

- **Aplicación del régimen aún cuando se alcanza el umbral máximo:**
 - Modificación artículo 108.4 TR LIS: Aunque la modificación incluida en la LPGE 2011 en realidad no entró en vigor, ya que el RD Ley 14/2010 deroga el artículo 76 de la citada ley, sin embargo conviene puntualizar que se mantiene la posibilidad de continuar tributando, en el régimen de empresas de reducida dimensión, en los tres ejercicios siguientes, aunque se alcance el **límite de 10 millones de cifra de negocios**, siempre que la entidad se pueda calificar como empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se llegó al límite y en los dos anteriores.
 - **Puede aplicarse el régimen de ERD en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad (o conjunto de entidades), alcancen la cifra de negocios de 10 millones €, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.**
 - Será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación acogida al régimen especial de reestructuración de empresas siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

- **Ejemplo de aplicación del régimen aún cuando se alcanza el umbral máximo:**
 - Una entidad tiene una cifra neta de negocio en 2011 de 12 millones de euros. ¿Puede aplicar el régimen de ERD en 2011?
 - Podría aplicarlo si se cumplieran los siguientes requisitos:
 - No importa que en 2011 la cifra neta de negocio sea superior a 10 millones €
 - Si en 2010 su cifra neta de negocio fue inferior a 10 millones € (porque en ese caso en 2011 era ERD porque se toma como referencia la CNN del año anterior)
 - Adicionalmente se exige que las condiciones se hayan cumplido en los dos ejercicios anteriores a la superación de los 10 millones € (por tanto 2010 y 2009)
 - Si en 2009 su cifra neta de negocio fue inferior a 8 millones € supondría que en 2010 se fue ERD
 - Si en 2008 su cifra neta de negocio fue inferior a 8 millones € supondría que en 2009 se fue ERD
 - Si se cumplen los requisitos aplicará el régimen de ERD durante los tres períodos inmediatos siguientes (2012, 2013 y 2014)

- **Dudas que podrían plantearse:**
 - ¿Qué ocurre si la sociedad sólo tiene un ejercicio anterior? Por ejemplo se constituye en 2010 y tienen CNN de 5 millones € pero en 2011 factura 12 millones €
 - ¿Qué ocurre si en el ejercicio de su constitución la sociedad factura más de 10 millones €? Parece que en este caso deberíamos inclinarnos por la no aplicación del régimen especial.

- **Ejemplo de aplicación del régimen aún cuando se alcanza el umbral máximo:**
 - ¿Qué ocurriría si esa misma entidad en 2012 tiene CNN 11 millones € y en 2013 y 2014 tiene CNN 8 y 9 millones €, respectivamente?
 - ¿Puede aplicar el régimen de ERD en 2012, 2013 y 2014? Sí porque así lo dispone el art. 108.4 TRLIS que alarga la aplicación del régimen de ERD tres años más.
 - ¿Puede aplicar el régimen de ERD en 2015? Sí porque el año anterior 2014 tenía CNN 9 millones € (menos de 10 millones €)
 - ¿Puede aplicar el régimen de ERD en 2016? No por lo siguiente:
 - La empresa sería ERD en 2014 y 2015 (porque en 2013 y 2014 no se superaron los 10 millones € CNN).
 - La empresa no sería ERD en 2013 (porque en 2012 superó los 10 millones €, concretamente 11 millones)
 - Es decir, a pesar de que en 2013 se le aplicaron los incentivos de ERD no tenía tal condición por lo que no podría aplicarse el régimen de ERD al ejercicio 2016

- El concepto “cifra de negocio” no aparece determinado en el TRLIS. La **Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991**, dispone que comprenden el importe neto de la cifra de negocio son los siguientes:
- Dentro de la cifra de negocio **sumarán** los siguientes conceptos:
 - Ventas y prestaciones de servicios obtenidas en la actividad ordinaria de la empresa.
 - Precio de adquisición o coste de producción de las entregas de mercaderías destinadas a la venta o prestaciones de servicios a cambio de activos no monetarios. No se incluirán como ventas o prestaciones de servicios los productos consumidos por la propia empresa ni los trabajos realizados para sí misma.
 - Las subvenciones cuando se otorgan en función de unidades de producción vendidas y forman parte del precio de venta de los bienes y servicios. Nunca se integran en la cifra de negocios en caso de no darse las circunstancias antes expuestas.
 - No forman parte de la cifra de negocios los ingresos financieros derivados de venta a plazos de bienes y servicios, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales que gravan la fabricación o importación de ciertos bienes.

- Y **restarán** los siguientes para obtener el importe neto de la cifra de negocio:
 - Devoluciones de ventas
 - Rappels sobre ventas
 - Descuentos comerciales efectuados en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocio

- El importe de la cifra de negocio se refiere a la del período impositivo anterior, razón por la cual la norma prevé que cuando la **entidad sea de nueva creación**, el importe de la cifra de negocios (al no poder tomarse en cuenta la del ejercicio anterior) se referirá al **primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad**. De este modo, si la sociedad se constituyera en un ejercicio, pero no comenzara de forma efectiva la actividad hasta un ejercicio posterior, sería éste (en el que se desarrollara de forma efectiva la actividad) el que habría que tomar como referencia para la determinación de la cifra de negocio. No obstante, el inicio efectivo de la actividad y más concretamente la determinación del día exacto en que ésta se produce será una cuestión de prueba ciertamente compleja dado que no puede vincularse ese inicio efectivo de la actividad a la fecha de emisión de la primera factura. Asimismo, la concreción del día exacto en que comienza de forma efectiva la actividad es determinante para la elevación al año de la cifra de negocio.

- También se establece una precisión para los casos en que el **período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año**, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior. En estos casos el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año. Así ocurrirá en el ejercicio de creación de la empresa (salvo que ésta fuera constituida el uno de enero), cuya cifra de negocio deberá elevarse al año en cumplimiento de la regla anteriormente referida. Pero esta regla no sólo se aplica cuando el período impositivo anterior hubiera sido inferior al año sino también cuando la **actividad se hubiera realizado durante un plazo también inferior al año**. Ante esta regla debemos plantearnos si las actividades de temporada quedan acogidas a esta regla especial, en cuyo caso quedarían claramente discriminadas respecto del resto de entidades, al ser más fácil para aquéllas superar el importe máximo de la cifra de negocio (que concentran en determinadas épocas del año, permaneciendo inactivas el resto del ejercicio).

- Tal y como hemos visto, la superación de los 10 millones de euros de cifra neta de negocio supone la expulsión de las sociedades del régimen especial de entidades de reducida dimensión (salvo aplicación del artículo 108.4 TRLIS). Por este motivo, para evitar **fraccionamientos de la actividad a través de distintas sociedades**, que velaran por no superar la cifra neta de negocio máxima (dividiendo los ingresos de la actividad entre distintas sociedades que formen parte de un mismo grupo), con el único objetivo de beneficiarse de la aplicación de este régimen fiscal, el apartado 3 del artículo 108 TR LIS establece una cautela consistente en que cuando la entidad forme parte de un **grupo de sociedades** (en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio), el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. No obstante, para el cómputo de la cifra de negocios del grupo no se tendrán en cuenta las operaciones intergrupo (**Resolución DGT de 18 de febrero de 2005**).

- También se aplicará este criterio cuando una persona física de forma individual o conjuntamente con otras personas físicas del **grupo familiar** (en línea directa –abuelos, padres, hijos, nietos, yerno, suegro, nuera- o colateral, consanguínea –hermanos- o por afinidad –cuñados-, hasta el segundo grado inclusive), se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.
- La norma no determina de forma clara si todos los componentes del grupo familiar deben ser socios de todas las entidades. Para la Dirección General de Tributos (**Resolución de 6 de septiembre de 1999**) se exige que todos los integrantes del grupo familiar mantengan participaciones en todas las entidades

- La norma prevé una **norma antielusiva** (introducida por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre) para los supuestos en los que la duración del período impositivo es inferior al año, como ocurriría en los casos de constitución de sociedades en momentos diferentes al uno de enero o ceses en la actividad antes del final del período impositivo, y establece que **la base imponible que tributará al tipo del 25 por 100** *“será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuera inferior”*. Es decir que la base imponible que tributará al 30 por 100 será la que resulte de aplicar la siguiente fórmula:

$$300.000 \text{ euros} \times \text{número de días del período impositivo} / 365 \text{ días}$$

- Con esta medida se pretende evitar que las sociedades produzcan acortamientos ficticios del período impositivo que pretendieran reducir la base imponible por debajo del límite de los 300.000 euros que tributa al 30 por 100.

- **Resolución TEAC de 30-5-2012 (recurso de alzada para la unificación de criterio): Fija como criterio el siguiente:**
 - *“De conformidad con el artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el régimen especial para las empresas de reducida dimensión a entidades que no realicen actividades económicas”*
 - Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio: se puede interponer cuando se estimen gravemente dañosas o erróneas las resoluciones de un TEAR, cuando no se ajusten a la doctrina del TEAC o cuando existan sobre una misma materia criterios diferentes en distintos TEAR
 - Recurso extraordinario para la unificación de doctrina: es un recurso contra resoluciones del TEAC.

- Argumentos de la AEAT:

- La entidad que se dedicaba al arrendamiento de inmuebles no realizaba una actividad económica en los términos del art. 27 LIRPF (no tenía persona y/o local)
- La aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión tiene por objeto reducir la tributación efectiva de las empresas de reducida dimensión que desarrollan actividades económicas, aunque sea parcialmente, por lo que no sería aplicable a las sociedades de mera tenencia de bienes generadoras de rentas pasivas (TEAC 15-02-20 07 y 14-03-2008).
- Con fecha 29 de enero de 2009 el TEAC dictó Resolución para unificación de criterio en el sentido pretendido por el Director General de Tributos, estableciendo que: *"no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el artículo 127 bis de la LIS para las empresas de reducida dimensión, al ser la entidad recurrente una entidad de mera tenencia de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.1a) de la LIS, que no realiza actividad económica alguna."*

- Argumentos del TEAR:

- La resolución del TEAC de 29 de enero de 2009 no es de aplicación al caso porque en aquel momento no estaba vigente el TR LIS sino la Ley 43/1995.
- El régimen fiscal especial de empresas de reducida dimensión no es un régimen por razón de la naturaleza de los sujetos afectados, sino en razón al volumen de operaciones de las sociedades.
- Sostiene el TEAR que las sociedades de mera tenencia de bienes o dedicadas al arrendamiento son "empresas" y el arrendamiento es actividad económica empresarial:
 - el Código de Comercio define como empresarios a las sociedades mercantiles, sin distinción alguna; asimismo, las entidades de mera tenencia de bienes no están excluidas de cumplir el Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007; a efectos del IAE, el RD Ley 1175/1990, de 28 de septiembre exige estar dado de alta a quienes arrienden inmuebles urbanos o rústicos; por otra parte, el arrendamiento es actividad empresarial en el IVA que expresamente establece que serán empresarios los arrendadores de bienes (art. 5 LIVA); y, finalmente, el arrendamiento es actividad económica en el IRPF e IS.

- También manifiesta el TEAR que con la supresión del régimen de sociedades patrimoniales se pretendía que todas las sociedades tributaran de la misma forma.
- Concluye el TEAR *“la Administración niega inmotivadamente un incentivo fiscal en contra de la voluntad del propio legislador de que éste se aplique, toda vez que el preámbulo de la propia Ley 35/2006, que derogó el régimen de sociedades patrimoniales vigente desde 2002, establece que la pretensión del legislador, con la supresión del régimen especial de sociedades patrimoniales, es que dichas sociedades pasen a tributar bajo el régimen general del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad”*
- Contra esta resolución el Director General de Tributos presentó recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por considerarla gravemente dañosa y errónea y por no adecuarse a la doctrina del TEAC.

- Argumentos del TEAC:

- En la resolución de 29-1-2009: *“En el caso planteado aquí, de todo lo expuesto con anterioridad se desprende que la entidad no ha sido “una empresa”, entendida ésta conforme a la interpretación usual, como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado. La entidad únicamente ha obtenido ingresos derivados de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados, no afectos ni relacionados a una auténtica actividad económica, de carácter empresarial. A la misma conclusión se llega si se tiene en cuenta que la finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico”*.
- Entiende el TEAC en la resolución de 30-5-2012 que la doctrina de la RTEAC 29-1-2009 (siendo la normativa vigente la Ley 43/1995 y analizado una sociedad transparente/sociedad patrimonial) es plenamente aplicable al vigente TR LIS (que sólo refunde normativa anterior).

- Argumentos de la Audiencia Nacional (SAN 26 de mayo de 2011):
 - *“Por último, alega la recurrente la procedencia por los mismos argumentos expuestos de la aplicación del tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión, conforme a lo establecido en el art. 122, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades . La Sala entiende que los mismos criterios expuestos anteriormente son aplicables a la presente alegación, pues el beneficio regulado por la norma fiscal se hace depender del "importe neto de la cifra de negocios” realizados por la entidad en el ejercicio correspondiente; en definitiva, el sustento fáctico sobre el que se asienta la aplicación de dicho beneficio se predica de la existencia de una actividad empresarial originadora de la "cifra de negocios" y el "importe" de los mismos. En consecuencia, dado que la entidad es calificada como sociedad en régimen de transparencia fiscal en el ejercicio 2001, en el sentido ya declarado en los anteriores Fundamentos Jurídicos, se ha de desestimar dicha alegación”.*



Régimen fiscal de micro Pymes



- **Reducción del tipo de gravamen para PYMES (Art. 77 Ley 26/2009 de PGE para 2010 que introduce una DA12ª TR LIS)**
 - Con efectos para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011 las entidades con una cifra de negocios neta inferior a 5 millones de euros (conforme a los criterios del art. 108 TRIS) y una plantilla de al menos un empleado e inferior a 25 tributarán a la siguiente escala de gravamen:
 - Base de 0 – 120.202,41: **20%**
 - Base de 120.202,41 – en adelante: **25%**
 - La LPGE para 2011 incrementa de **120.202,41 a 300.000 euros el tramo de base imponible al que se aplica el tipo reducido del 20%**. El exceso tributará al 25%
 - En todo caso, la aplicación de la citada escala está condicionada a que durante los 12 meses anteriores y posteriores al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad.

- Especialidades en el cómputo de la plantilla y cifra de negocio:
 - Importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros, teniendo en cuenta a estos efectos lo dispuesto en el artículo 108 del TRLIS. Si la entidad es de nueva creación, si alguno de los períodos iniciados en 2009, 2010 o 2011 (ahora también 2012) es inferior al año, o si la actividad se desarrolló durante un período inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año
 - Plantilla media en esos períodos sea inferior a 25 empleados
 - La plantilla media de los 12 meses siguientes al inicio de cada uno de los períodos impositivos sea al menos la unidad y tampoco sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2009.
 - Si la entidad se constituyó en esos 12 meses anteriores, la plantilla a tener en cuenta será la media de ese período.
 - Cuando la entidad se constituya dentro de 2009, 2010 y 2011 (ahora también 2012) y la plantilla media de los 12 meses siguientes a la constitución sea inferior a la unidad, podrá aplicar los tipos reducidos en ese primer período a condición de que en los 12 meses siguientes la plantilla alcance al menos la unidad. El incumplimiento de la condición acarrea la obligación de ingresar en el período en que se incumpla el 5% de la base imponible del primer período impositivo más los intereses de demora.

- Esta reducción de la presión fiscal para las PYMES pretende competir con la introducida por el Gobierno *portugués* el año anterior para favorecer la localización de empresas en el territorio luso, y que afecta de forma considerable a los intereses recaudatorios de la AEAT española en cuanto que algunas sociedades residentes en España podrían estar tentadas a localizarse en territorio portugués y desde este Estado realizar operaciones comerciales en nuestro país con un fin exclusivamente fiscal. En particular, nótese que el Gobierno vecino ha introducido un tipo de gravamen reducido para las sociedades residentes en Portugal cuyo beneficio obtenido no supere los 12.500 euros, aplicándose la alícuota del 25 por 100 a partir de los 12.500 euros.
- Con este mismo objeto de atracción de empresas, el legislador francés del Impuesto sobre Sociedades también ha fijado para aquellas sociedades residentes en territorio galo que tengan un volumen de negocio hasta 7.630.000 euros un tipo de gravamen reducido del 15 por 100; aplicándose el 34.43 por 100 por el exceso

- La tarifa del impuesto sobre Sociedades **portugués** se desglosa de la siguiente forma:
 - Base de 0- 12.500 euros: 12.5%
 - A partir de 12.500 euros: 25%
- La tarifa del Impuesto sobre Sociedades **francés** para las PYMES (sociedades con un volumen de negocio hasta 7.630.000 euros se desglosa de la siguiente forma:
 - Base de 0- 38.120 euros: 15%
 - A partir de 38.120 euros: 34,43%

- El discurso de investidura del Presidente del Gobierno (Rajoy) anunció que se eliminarían los obstáculos para aplicar los tipos impositivos reducidos de 20% y 25%.
- El RD Ley 20/2011 da nueva redacción a la DA 12ª TR LIS para períodos impositivos iniciados el 1-1-2012 prolongando un año más la aplicación de este régimen fiscal. Pese a lo manifestado en el discurso de investidura se mantienen los requisitos para poder acogerse a este régimen:
 - Importe neto de cifra de negocio inferior a 5 mill €
 - En los 12 meses siguientes al inicio del ejercicio se debe mantener la plantilla media del ejercicio 2008 (el ejercicio 2008 es el de referencia para todos los ejercicios comparados)
 - La plantilla media del ejercicio debe ser al menos de un empleado e inferior a 25

- **Sociedades que aplican la escala de gravamen reducida y tienen derecho a deducción por reinversión:**

- El porcentaje de la deducción por reinversión (art. 42 TR LIS) depende del tipo de gravamen de la sociedad:

Tipo impositivo	30%	25/30%	25%	20%	35%
%Deducción	12%	12%	7%	2%	17%
Tributación	18%	13/18%	18%	18%	18%

- Podría interpretarse que las micro pymes no podrían aplicar el % de deducción del 12% sino los del 2% o 7%.
- Sin embargo, el Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas de 28-7-2010 y la Consulta del Programa Informa número 130555 concluyen lo contrario.

- **Doctrina de la DGT sobre el cumplimiento del requisito del número de trabajadores:**
 - Cómputo de la plantilla media: *“se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa”* (D.A. 12ª TRLIS).
 - Por tanto, únicamente podrán tomarse en consideración los trabajadores que hayan sido empleados en los términos previstos en la legislación laboral y presten sus servicios en régimen de dependencia y por cuenta ajena, es decir, se manifiesten las siguientes notas características: voluntariedad, remuneración, ajeneidad y dependencia.
 - RDGT 20-5-2010 (CV 1065-2012): No se cumple el requisito en el supuesto de dos socios, titulares cada uno del 50% del capital, a su vez administradores solidarios de la misma y quienes desempeñan las labores de asesoramiento y de gestoría llevadas a cabo por la mercantil.

- Al respecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, no tendrían la consideración de trabajadores por cuenta ajena *“Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquella, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio”*. De acuerdo con esta última disposición, se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

- RDGT 20-7-2010 (CV 1674-10): el socio, administrador único de la sociedad que a su vez presta sus servicios en la misma, ostenta el control de la mercantil por lo que, a efectos fiscales, se entenderá que la plantilla es nula y, por tanto, no se cumpliría el requisito de mantenimiento o creación de empleo a que se refiere la disposición adicional duodécima del TRLIS.
- En el mismo sentido RDGT 21-3-2011 (CV 0718-11): socio único titular del 100% del capital social de la entidad consultante, es el que realiza el trabajo para la sociedad.
- RDGT 18-5-2011 (CV 1237-11): el administrador de la sociedad percibe retribuciones y tiene una participación del 50% de la misma, esta sociedad no tiene empleados a excepción del administrador.

- RDGT 7-11-2011 (CV 2661-11): la persona que presta sus servicios es socio de la entidad consultante, con una participación del 50% en el capital social de la mencionada entidad, y es la única que realiza el trabajo para la sociedad. En la mencionada sociedad presta sus servicios como empleada, su cónyuge, que se encuentra dada de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos de la seguridad social, puesto que no aceptan el alta en el régimen general, al ser socia con una participación del 50%. Desde el comienzo de la actividad de la entidad (2007) lleva prestando sus servicios como empleada de la sociedad, percibiendo sus correspondientes emolumentos profesionales. Existe un contrato laboral firmado entre ambas partes, es decir, entre la sociedad y el cónyuge del administrador único, pero que no está registrado en el correspondiente organismo (Instituto Nacional de Empleo) porque no lo aceptan.



**Retribuciones
obtenidas por socios y
administradores**



**Consecuencias en el IS,
IP e ISyD**

- SSTS (dos sentencias) de **13 de noviembre de 2008** relativas a la calificación de la remuneración de administradores como gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (ponente Sr. Aguallo Avilés). Posteriormente dos Sentencias de **11 marzo 2010** (RJ 2010\3476 y RJ 2010\3477), y la sentencia de **13 de mayo de 2010** (RJ 2010\5144) (ponente Sr. Aguallo Avilés), así como la sentencia de **17 de mayo de 2010** (RJ 2010\5080), en la que ha actuado como ponente el Sr. Fernández Montalvo.
 - IS. Gastos deducibles: La remuneración de los miembros del Consejo de Administración sólo resulta deducible cuando los estatutos hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable. Dicha regla resulta aplicable incluso respecto de los Consejeros que, desarrollando únicamente las actividades propias de su cargo, hayan sido dados de alta por la sociedad en la Seguridad Social dentro del régimen especial de los empleados de alta dirección. En este caso, el cargo de administrador absorbe las funciones del empleado de alta dirección y su retribución queda calificada como retribución por el cargo de administrador, sujeta para su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades a los requisitos anteriormente expuestos.

- La presente sentencia es de capital importancia puesto que determina los requisitos que se deben cumplir para que los pagos realizados a administradores de sociedades mercantiles sean deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de la pagadora.
- Este tema ya había sido abordado por otros tribunales menores llegando en algunos casos a conclusiones parecidas a las del Tribunal Supremo como ocurrió en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de mayo de 2006 (recurso número 1884/2002). En dicha sentencia ya se afirmaba que no pueden deducirse como gasto las retribuciones a miembros del Consejo de Administración de una entidad, no previstas estatutariamente y que no se ha acreditado que respondan a la prestación de un servicio.
- La doctrina que se recoge la jurisprudencia anteriormente citada podría resumirse en los siguientes aspectos:

- 1º.- La retribución de los administradores debe constar en los estatutos sociales con “certeza” (no basta una mera mención a la misma) y no ser contraria a lo dispuesto en el artículo 130 L.S.A.
- 2º.- Para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores con “certeza” es preciso que se cumplan, al menos, los **requisitos** que se especifican a continuación:
 - 1) Los estatutos han de precisar un sistema retributivo concreto (una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores) de manera que no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál haya de aplicarse en cada momento.
 - 2) Cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios, los estatutos deben determinar concretamente la misma, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones. Es decir, no es suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta y no solo debe constar el tanto por ciento en que se cifre la participación con certeza, sino que también su base debe ser claramente determinable.

- **3)** Cuando la retribución consista en una asignación de carácter fijo, no basta que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el quantum de la remuneración o al menos, los criterios que permitan delimitar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía. En caso de que se satisfagan retribuciones de diferente cuantía a los miembros del consejo de administración los estatutos deben preverlo expresamente.
- **4)** Indica la Sala que solo de este modo puede afirmarse que la retribución satisfecha a los administradores –y no otra de magnitud superior o inferior- viene exigida por los estatutos y, por lo tanto, cumple con este requisito imprescindible para poder considerar que, tal y como exige el artículo 13 de la Ley 61/1978 (vigente en el supuesto analizado en las STS), el gasto es verdaderamente necesario para la obtención de los rendimientos de la sociedad.

- Por otra parte, la sentencia analiza la compatibilidad entre la remuneración de los administradores por el ejercicio de su cargo y la retribución que puedan percibir por su contratación a través de un contrato de alta dirección:
 - **Doctrina del vínculo:** Concluye la sentencia que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección y que, por este motivo, la retribución recibida a través de un contrato de alta dirección se entiende percibida en su calidad de administrador y para que sean deducibles esas cantidades en el Impuesto sobre Sociedades deben cumplir los requisitos a que antes hemos hecho referencia.
 - Para que el contrato de alta dirección tenga esa naturaleza de relación laboral especial y la retribución pueda deducirse en el Impuesto sobre Sociedades debe cumplirse con el requisito de ajeneidad, es decir, el alto directivo no puede ser al mismo tiempo administrador. Sólo se admite en la sentencia la compatibilidad del cargo de administrador con el contrato ordinario (no de alta dirección) para que dichas retribuciones sean deducibles.

- El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, hoy derogada, supeditaba la deducibilidad de los gastos al carácter “necesario” de estos y citaba entre esos los gastos deducibles en su letra ñ) «*Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10 por 100 de los mismos*».
- En las Sentencias señaladas se descarta que la referencia a las remuneraciones «*acordadas por el órgano competente*» realizada en esta letra ñ) resulte aplicable a las sociedades anónimas y, con base en la interpretación de las normas tributarias y mercantiles aplicables, se entiende que estos gastos sólo pueden estimarse “necesarios” si son “obligatorios” y que este carácter obligatorio sólo concurre cuando su importe consta en los estatutos “con certeza”

- **Informe DGT de 12-3-2009 a solicitud del Departamento de Inspección de la AEAT:** por lo que se refiere a la deducibilidad de la retribución de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades debe tenerse en cuenta que la vigente normativa sobre el impuesto no supedita la deducibilidad de los gastos al carácter «necesario» de estos.
- De acuerdo con este informe, el vigente TRLIS admite la deducción fiscal de los gastos que, aun no siendo jurídicamente obligatorios para la entidad, están correlacionados con los ingresos y carecen de la consideración de liberalidad. Siendo esto así, como las retribuciones de los administradores están claramente correlacionadas con los ingresos, se llega a la siguiente **conclusión:** si los estatutos de la sociedad recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza establecidos en la doctrina del Tribunal Supremo, esas remuneraciones tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible. El informe cita en este sentido varias Resoluciones del TEAC.

- Menéndez García, Gerardo.: El informe de la DGT se limita a estudiar la deducibilidad en el IS de las retribuciones de los administradores. No se analiza el impacto que puede tener en otros ámbitos de nuestro ordenamiento tributario las SSTS citadas (esto es, la necesaria predeterminación estatutaria de la cuantía de las remuneraciones de los administradores y la aplicación sin matices de la teoría del vínculo).
- Uno de los requisitos a que se supedita la aplicación de la reducción en caso de adquisición de participaciones en una sociedad familiar [por la remisión efectuada en los artículos 20.2.c) y 20.6 ISyD al artículo 4.ocho LIP] consiste en que una de las personas del grupo de parentesco a que se refiere este precepto *«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, profesionales y de trabajo personal»*.

- Repercusiones de las SSTs antes citadas en el IP e ISyD:
 - Con cita de la doctrina jurisprudencial examinada, las Administraciones de algunas CCAA han privado de relevancia a los efectos señalados a las retribuciones percibidas por los administradores cuando faltaba una previsión estatutaria sobre el tipo y *quantum* de esas retribuciones.
 - En ocasiones, han privado también de relevancia a los mismos efectos a las retribuciones que percibían esas personas en su condición de altos directivos cuando simultáneamente ostentaban el cargo de administrador y esas retribuciones carecían de previsión estatutaria.

- Reacción de la jurisprudencia y DGT:
 - **STSJ Galicia núm. 948/2010, de 11 noviembre:** señala, en lo que se refiere a la inexistencia de previsión en los estatutos sociales sobre la retribución del administrador, que *«no es ésta una exigencia legal propia de la reducción que se pretende sino, importa recordar, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas»*

- **Informe de la DGT de 7 de febrero de 2011:** analiza la cuestión a solicitud del Director General de Tributos de la Consejería de Hacienda gallega y establece lo siguiente:
 - El criterio jurisprudencial de las Sentencias del Tribunal Supremo que estamos examinando (en especial, la aplicación sin matices de la doctrina del vínculo) «*es cuestión de índole laboral que no afecta al precepto del impuesto patrimonial*» (esto es, al citado artículo 4.ocho LIP), de tal forma que la reducción controvertida se aplica siempre que concurran «el ejercicio de funciones directivas, su acreditación mediante contrato o nombramiento y la percepción, como consecuencia de su desempeño, del nivel de remuneraciones legalmente exigido».
 - A los efectos de entender aplicable la reducción es posible computar simultáneamente tanto las remuneraciones obtenidas por el ejercicio de funciones directivas propias de la condición de administrador, como las resultantes de la existencia de un contrato laboral de alta dirección, siempre –claro está– que se cumplan los requisitos materiales antes citados.

- Esta última argumentación había sido desarrollada también por la Dirección General de Tributos en la consulta V2372-10 (2/11/2010) en los siguientes términos:
 - *«Del escrito de consulta resulta que la consultante ejerce en la entidad como única administradora, remunerada en tal concepto por participaciones en beneficios; además, desempeña, de forma igualmente retribuida, funciones gerenciales y de gestión en general de la actividad empresarial. Entiende este Centro Directivo que unas y otras percepciones constituyen remuneración por ejercicio de funciones directivas, siendo irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas».*
- Posible contradicción con consultas V1343-09 (8/6/2009) y V1848-09 (6/8/2009).

- Menéndez García, Gerardo: No acaban aquí las perturbaciones que en el orden tributario puede provocar la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo. Entre las **demás perturbaciones que puede causar** cabe señalar, a título de ejemplo, las dos siguientes:
 - 1.º La posible sujeción de los servicios de gestión prestados por el consejero ejecutivo al IVA. La prestación de servicios en régimen laboral no está sometida a gravamen por el IVA. En cambio, si por aplicación de la teoría del vínculo se entiende que las funciones de administrador absorben las propias de la alta dirección y, en consecuencia, éstas se consideran mercantiles, la prestación de servicios de gestión quedará sujeta a gravamen en el IVA.
 - 2.º El importe de la retención que la sociedad debe practicar sobre los rendimientos satisfechos al consejero ejecutivo variará notablemente en función de la calificación que merecen los servicios por él prestados. Los rendimientos del trabajo que se perciben por la condición de administrador o miembro de consejos de administración están sometidos a una retención del 42%, mientras que la retención sobre los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral de carácter especial se determina en el Reglamento del impuesto tomando como referencia, entre otros factores, el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención, con un tipo mínimo del 15 por 100.



El Impuesto sobre el Valor Añadido



- **B.- El IVA y otros impuestos indirectos en la actividad empresarial**
 - El arrendamiento del local de negocio
 - La compra del local de negocio
 - La compra de bienes de inversión a través de contratos de leasing y similares
 - El IVA de las facturas impagadas
 - Modificaciones previstas en relación con el ingreso del IVA



**La recuperación
del IVA por
facturas
impagadas**



**Cuotas repercutidas
incobrables**

- La recuperación de las cuotas repercutidas incobrables está regulada en el art. 80.Cuatro LIVA.
- Se trata de un supuesto de modificación voluntaria de la BI
- La redacción vigente se debe al RD Ley 6/2010, de 9 de abril vigente desde el 14-4-2010
- Cuando existan cuotas repercutidas total o parcialmente incobrables podrá modificarse la BI si se dan las siguientes **circunstancias**:
 - 1.- Que el destinatario de las operaciones actúe como empresario o profesional.
 - 2.- Que haya transcurrido al menos un año (con carácter general) desde el devengo del IVA sin que se haya cobrado. De este modo el crédito se considera incobrable.
 - 3.- Que se haya reclamado el cobro del crédito mediante reclamación judicial o requerimiento notarial.

- **1º.-** El destinatario de las operaciones (cliente-deudor) actúe como **empresario o profesional** (art. 80.Cuatro.3º LIVA):
 - También se autoriza la modificación de la base imponible:
 - Si el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional o no actúa como tal
 - siempre que la base imponible de la operación (por lo tanto IVA excluido) sea superior a 300 euros.

- 2º.- Que haya transcurrido al menos **un año** desde el devengo del IVA sin que se haya producido el pago (total o parcial) (art. 80.Cuatro.1º LIVA):
 - Esta circunstancia debe estar reflejada en los libros registro del IVA (art. 80.Cuatro.2º).
 - Desde el 28-10-2009 (Ley 11/2009, de 26 de octubre), cuando se trate de **operaciones a plazo o con plazo aplazado**, la modificación puede hacerse cuando haya transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la BI (es decir, la reducción está proporción que corresponda a dichos plazos) (art. 80.Cuatro.1º LIVA).
 - Se consideran operaciones a plazo o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación debe hacerse en pagos sucesivos o en uno solo siempre que entre el devengo y el vencimiento del último o único pago haya pasado más de un año.

- El plazo será de seis meses cuando el titular del derecho de crédito (Proveedor-acreedor) sea empresario cuyo volumen de operaciones en el año anterior no sea superior a 6.010.121,04 euros (art. 80.Cuatro.1 LIVA):
 - No es el volumen de operaciones de las ERD sino de gran empresa.
 - El volumen de operaciones será el importe total, excluido el IVA, incluidas las exentas del IVA.
 - No se consideran las entregas ocasionales de inmuebles, las entregas de bienes considerados inversión (por ejemplo la entrega de maquinaria usada), determinadas operaciones financieras, etc.
- Los plazos de un año o seis meses empezarán a contarse desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, no desde la fecha de devengo del impuesto (Res DGT 14-5-2010)
- El plazo se fijó en un año (o seis meses) tras la Ley 4/2008 de 23 de diciembre puesto que con anterioridad dicho plazo era de dos años. Se argumentaba que con esta modificación se agilizaba la recuperación del IVA no cobrado.
- El transcurso de los citados plazos (y el requisito de la intimación al pago) hace que el crédito se considere total o parcialmente incobrable.

- 3º.- Que el cobro del crédito se haya instado mediante **reclamación judicial o requerimiento notarial** (art. 80.Cuatro.4º LIVA):
 - Este requisito es exigible incluso para créditos afianzados por Entes públicos.
 - Con anterioridad al RDLey 6/2010, de 9 de abril sólo cabía la reclamación judicial al deudor pero no el requerimiento notarial.
 - No tiene la consideración de requerimiento notarial medios de comunicación tales como requerimiento vía carta notarial o burofax. En tales casos no se entiende cumplido este requisito.
 - Si se trata de créditos adeudados por entes públicos, **la reclamación se sustituirá por una certificación** del propio ente público deudor (de acuerdo con informe de interventor o tesorero) que reconozca la obligación y su cuantía.

- La redacción de este precepto por Ley 11/2009 establecía que en operaciones a plazo o con precio aplazado era suficiente instar el cobro de un plazo para modificar la base en la proporción correspondiente al plazo/s impagados.
 - *“Cuando se trate de operaciones a plazos a que se refiere la condición 1ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de no de ellos mediante reclamación judicial al deudor para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados”*
 - Esta posibilidad se ha suprimido con el RDL 6/2010.
 - ¿Qué hacer entonces, por ejemplo, antes importes de arrendamientos impagados?

- Doctrina de la DGT sobre la **certificación a expedir por los Entes Públicos Deudores** (Res DGT 17-12-2010):
 - Finalidad de la certificación: es permitir al sujeto pasivo del IVA poder acreditar la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública.
 - Contenido de la certificación: El documento que haga de certificación será aquél en que quede acreditado el reconocimiento de la obligación exigible a favor del sujeto pasivo y la cuantía y cuente con el informe del Interventor o Tesorero.
 - Órgano de expedición: Será el que corresponda según las normas de organización y atribución de competencias de los distintos Entes públicos.
 - Momento de expedición: puede solicitarse a partir de la fecha en que se tenga derecho al cobro del crédito impagado.
 - Falta de expedición: No es susceptible de producir los efectos del silencio administrativo.
 - Expedición del certificado una vez transcurrido el plazo: se entenderá que el plazo para la reducción de la BI queda interrumpido hasta que se disponga del mismo. El plazo de solicitud del certificado se extenderá desde el vencimiento de la deuda exigible pero no pagada hasta el final de los tres meses siguientes a que se refiere la LIVA. En todo caso la reducción de la BI no podrá realizarse hasta que se disponga del certificado.

- **Procedimiento** para la modificación de la BI por créditos incobrables:
 - La modificación se hará en los **tres meses** siguientes a la finalización del plazo del año y ha de **comunicarse a la Administración en el plazo de un mes**.
 - Si el volumen de operaciones del titular del crédito en el año anterior fuera inferior a 6.010.121,04 euros la modificación debe hacerse en los **tres meses** siguientes a los seis meses posteriores al devengo del IVA repercutido y no cobrado.
 - Una vez modificada la BI, aunque se cobrara total o parcialmente el crédito, **no procederá la rectificación al alza**.
 - Lo anterior es salvo que el destinatario no sea empresario o no actúe como tal. En ese caso la rectificación se hará teniendo en cuenta que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la proporción del cobro obtenido.
 - No obstante lo anterior, si el sujeto pasivo desiste de la reclamación judicial o llega a un acuerdo de cobro, deberá **modificar al alza** la BI, expidiendo nueva factura rectificativa (repercutiendo la cuota correspondiente) en el plazo de **un mes** desde el desistimiento o acuerdo de cobro.

- No se puede modificar la BI a través del procedimiento del art. 80.Cuatro LIVA (cuotas incobrables) cuando respecto de esos créditos se haya dictado declaración de concurso, aún cuando se cumplan los requisitos del art. 80.Cuatro LIVA.

- **Ejemplos:**

- **1)** Precio del bien 1000; IVA repercutido 180. No se cobra la factura.
 - Si transcurre un año sin que se abone la factura y se cumplen los requisitos anteriormente expuestos, el sujeto pasivo puede rectificar la BI expidiendo una factura rectificativa en la que constará: Precio del bien 1000; IVA: 0.
 - Regularizará la situación en la declaración-liquidación en el período a que corresponde la factura rectificativa, deduciendo el IVA ingresado con la primera factura.
- **2)** “A” vende a “B” un bien por importe de 1000 más 180 de IVA. El bien se pone a disposición del comprador el 1 de diciembre. El proveedor no ha cobrado la factura y el cliente no ha sido declarado en concurso. “A” podrá modificar la BI en los tres meses siguientes a que transcurra el año o seis meses desde el devengo (siempre que cumpla el resto de requisitos).



**La recuperación
del IVA por
facturas
impagadas**



**Cliente en concurso
de acreedores**

- La recuperación de las cuotas repercutidas cuando el destinatario de los bienes o servicios (cliente-deudor) está en situación concursal está regulada en el art. 80.Tres LIVA.
- Se trata de un supuesto de modificación voluntaria de la BI
- La redacción vigente se debe al RD 6/2010 vigente desde el 14-4-2010
- La Ley Concursal se aprueba mediante Ley 22/2003, de 9 de julio (vigente desde el 1-9-2004).

- La BI podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas a IVA (cliente-deudor) no pague las cuotas sujetas a IVA, siempre que con posterioridad a su devengo se dicte **auto judicial de declaración de concurso**.
- Requisitos:
 - La modificación de la BI no podrá realizarse después del plazo de **un mes** siguiente a la última de las publicaciones acordadas en el auto (Ley 22/2003, art. 21.1.5º). Este precepto fue modificado por RDL 3/2009 estableciendo un nuevo plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso (Res DGT 11-11-2009).
 - Sociedad acreedora de un crédito con garantía hipotecaria que queda rescindida: el plazo para modificar la BI es de un mes desde la publicación en el BOE de la declaración de concurso. Si con posterioridad a ese plazo se rescinde la garantía no podrá modificarse la BI por vía de concurso (Res DGT 10-5-2010)

- Cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas de revocación firme del concurso, pago de la totalidad de los créditos reconocidos y desistimiento de la totalidad de los acreedores (Ley 22/2003, art. 176.1.1º, 3º y 5º), los acreedores que hubiesen modificado la BI deberán modificarla de nuevo al alza, emitiendo factura rectificativa (repercutiendo la cuota)
- Entidad acreedora de otra concursada. Si la acreedora modificó la BI y posteriormente recupera parte de las cantidades, no debe modificar al alza la BI, salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas del art. 176.1 Ley 22/2003 (revocación del concurso, realización del pago, desistimiento o renuncia de los acreedores).
- La aprobación del convenio de acreedores no afecta a la modificación de la base previamente realizada.



**La recuperación
del IVA por
facturas
impagadas**



**Otros requisitos
para la modificación**

- **Requisitos comunes para supuestos de créditos incobrables y concursos (art. 80.Cinco LIVA):**
 - 1º.- **No procede la modificación de la BI** en los siguientes casos (art. 80.Cinco.1º y 2º LIVA):
 - Créditos garantizados (garantía real) o afianzados (por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por contratos de seguro de crédito o caución) en la parte garantizada o afianzada.
 - Créditos entre entidades o personas vinculadas.
 - Créditos adeudados o afianzados por entes públicos. Esta exclusión no se aplica en los casos de modificación de la BI por créditos total o parcialmente incobrables.
 - Cuando el destinatario de la operación esté establecido fuera del TAI, ni esté establecido en Ceuta, Melilla o Canarias.
 - 2º.- Cuando se realicen **pagos parciales anteriores a la modificación de la BI** se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de la contraprestación satisfecha. (art. 80.Cinco.3º LIVA)

- 3º.- El **destinatario** (cliente-deudor) debe **rectificar las deducciones** (art. 80.Cinco.4º LIVA):
 - La rectificación de las deducciones del destinatario de la operación cancela el crédito del proveedor o prestador del servicio (acreedor) y determina el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.
 - El crédito tendrá la calificación de preferente respecto de los que se integran en la masa concursal ¿O no?
 - Si el destinatario no hubiese tenido derecho a la deducción total del IVA (por ejemplo un médico que realiza operaciones exentas o un sujeto pasivo en prorrata) resultará también deudor a la Hacienda por el importe no deducible.
 - El IVA impagado no forma parte de la masa concursal sujeta a reconocimiento y graduación (Res TEAC 4-7-2000 y reiterada jurisprudencia también del TS).

- 4º.- Requisitos adicionales para la modificación de la BI (art. 24 RIVA):
 - **Acreedor:**
 - Debe haber facturado y registrado en el libro registro de facturas expedidas la operación en tiempo y forma.
 - Las facturas rectificativas deben ser objeto de anotación separada en el libro registro de facturas expedidas en el momento en que se realice la liquidación y pago de las operaciones o antes de que finalice el plazo legal (Res DGT 1-7-2011)
 - Debe expedir y comunicar al deudor factura rectificativa, rectificando o anulando la cuota repercutida.
 - Comunicar a la AEAT la modificación de la BI en el plazo de un mes desde la fecha de emisión de la factura rectificativa, haciendo constar que no se trata de créditos excluidos, acompañando copia de las facturas rectificativas, copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario o certificación acreditativa del Registro Mercantil acreditativa de aquél, o bien acreditación de la reclamación del crédito incobrable mediante reclamación judicial o requerimiento notarial
 - En el caso de deudas de un Ente público se adjuntará el certificado emitido por el órgano del propio Ente que acredita la deuda.

- **Deudor** (destinatario de la operación):
 - Debe hacer constar en la declaración-liquidación del período en que se reciban las facturas rectificativas la minoración de las cuotas rectificadas. ¿Hay sanción si no se hiciera?
 - Si tiene la condición de empresario o profesional, debe comunicar a la AEAT en el plazo de presentación de la declaración-liquidación (que corresponda a la de recepción de las facturas rectificativas), la recepción de las facturas rectificativas, especificando el importe de las cuotas rectificadas y de las no deducibles.
 - Si no tiene la condición de empresario o profesional, la Administración puede requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.
 - El incumplimiento de estas obligaciones por el destinatario no impedirá al acreedor la modificación de la BI.

- **Ejemplo 1:**
 - **Destinatario no sujeto a prorrata:**
 - 1.- Operación entre proveedor “A” y destinatario “B”
 - Operación realizada el 10-1-2011
 - Factura emitida: BI 10.000; IVA 1800
 - Declaración presentada por proveedor “A” el 20-4-2011:
 - IVA devengado $18.200 + 1800$ (de esta operación) = 20.000
 - IVA soportado - 6000
 - A ingresar 14.000
 - Declaración presentado por el destinatario “B” el 20-4-2011:
 - IVA devengado 8000
 - IVA soportado $3200 + 1800$ (de esta operación) - 5000
 - A ingresar 3000

- 2.- Auto judicial de declaración de concurso el 15-1-2012:
 - El proveedor emite factura rectificativa: BI 10.000; IVA 0
 - Declaración presentada por proveedor “A” el 20-4-2012:

– Cuotas devengadas	12.000
– Cuotas soportadas	-7000
– Diferencia	5000
– Minoración por rectificación	-1800
– IVA a ingresar	3200
 - Declaración presentada por destinatario “B” el 20-4-2012 (suponiendo que no se realiza actividad tras el concurso):

– Cuotas devengadas	0
– Cuotas soportadas	0
– Diferencia	0
– Ingreso por rectificación	1800

(Crédito a favor de Hacienda)

- 3.- Resolución del proceso concursal:
 - Convenio quita y espera (80% de la deuda)
 - El Estado cobra la totalidad del crédito: 1800 (cuestionable)
 - El proveedor cobra $10.000 \times 80\% = 8000$
 - El proveedor no tiene que expedir nueva factura

- **Ejemplo 2:**

- **Destinatario sujeto a prorrata del 80%:**

- Declaración del destinatario “B” el 20-4-2011:

– IVA devengado	8000
– IVA soportado $(3200 + 1800) \times 80\%$	-4000
– IVA a ingresar (diferencia)	4000

- Declaración del destinatario “B” el 20-4-2012:

– IVA devengado	0
– IVA soportado	0
– IVA a ingresar (diferencia)	0

- Ingreso por rectificación (crédito a favor de la Hacienda Pública)

» Cuotas deducidas $1800 \times 80\%$	1440
» Cuotas no deducibles $1800 \times 20\%$	360
» Crédito total	1800

- **Ejemplo 3:**

- **Sobreseimiento del expediente de concurso el 15-6-2012:**

- Las declaraciones de los puntos 1 y 2 como las del ejemplo 1.
 - El proveedor expide una nueva factura rectificativa de la operación realizada el 10-1-2011: BI 10.000; IVA 1800.

- Declaración del proveedor “A” el 20-7-2012:

» IVA devengado	12.000
» IVA soportado	-7000
» IVA a ingresar	5000
» Ingreso por rectificación	1800
» IVA a ingresar	6800

- Declaración del destinatario “B” el 20-7-2012:

» IVA devengado	0
» IVA soportado	0
» IVA a ingresar	0
» Minoración por rectificación	1800

(anula el crédito a favor de la Hacienda Pública)



**Efectos de la
rectificación del
IVA por el
acreedor en la
empresa
concurzada**

- Tipología de créditos en situaciones concursales:
 - Créditos contra la masa (los tributarios posteriores a la declaración de concurso)
 - Créditos concursales.
 - Créditos con privilegio especial: Por lo que respecta al crédito tributario, podrá ser clasificado como crédito con privilegio especial siempre que pueda ser clasificado como “*créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes hipotecados o pignorados*”). Por lo tanto, el crédito tributario tendrá privilegio especial cuando tengan una garantía real, voluntaria o legal, como ocurre con la denominada hipoteca legal tácita.
 - Créditos con privilegio general: los créditos tributarios que no gocen de privilegio especial ni del privilegio general del que disfrutaban las retenciones, tendrán la calificación de créditos con privilegio general. Este privilegio lo tienen la generalidad de los créditos de la Hacienda Pública con un límite cuantitativo que es el del 50% de su importe. El otro 50% del crédito tributario tendrá la calificación de ordinario y se sometería a convenio en el caso de que se produjera.

- Créditos ordinarios: tendrán la calificación de créditos ordinarios los que teniendo privilegio especial no hubieran sido satisfechos con cargo a los bienes y derechos afectos. También serán créditos ordinarios los créditos tributarios en el cincuenta por ciento que no sea calificado como con privilegio general.
- Créditos subordinados: intereses de demora, recargos y sanciones.
- ¿Qué calificación debe darse al crédito de IVA que adeuda el destinatario de la operación una vez se ha rectificado la BI del IVA por el proveedor-acreedor?

- **Emisión de factura rectificativa de IVA:** la AEAT mantiene que se produce un nuevo hecho imponible con la emisión de dicha factura rectificativa (el crédito nace con la emisión de la factura rectificativa emitida) y que nacía un nuevo crédito que tendría la consideración de crédito contra la masa si dicha factura se emitía con posterioridad a la declaración de concurso.
- Discrepan los Juzgados de lo Mercantil que han considerado de forma reiterada (con buen criterio), que nos encontramos ante el mismo crédito en el que únicamente se produce un cambio de titular.
 - Así lo ha considerado el **Juzgado de lo Mercantil de Oviedo de 10 de noviembre de 2005**, en la que se sostiene que el crédito derivado de las facturas rectificativas del IVA no puede considerarse como crédito contra la masa, pues hay que atender al devengo, es decir, la obligación tributaria ya ha nacido con antelación a la declaración de concurso pues ello es precisamente el presupuesto fáctico de aplicación de la norma al exigir el artículo 80.3 LIVA que con posterioridad al devengo de la operación se haya dictado auto de declaración de concurso. Además, sostiene la citada resolución, estamos ante una **mera novación modificativa de dicha obligación**, la cual se mantiene desde su nacimiento por el devengo de la operación y únicamente se modificará, en su caso, la titularidad del derecho de crédito correspondiente.

- El Auto del Juzgado de lo Mercantil de Córdoba de 2 de junio de 2005 dispuso lo siguiente: *“no cabe afirmar que como consecuencia de la emisión de las facturas rectificativas del IVA nazca o surja un crédito contra la masa, pues el crédito sigue siendo el mismo, si bien se modifica su titularidad a través de una novación modificativa parcial en la persona del acreedor, en este caso la Agencia Tributaria”*.
- El Tribunal Supremo en **STS de 3-3-2011** se ha pronunciado por primera vez y de forma expresa sobre la cuestión de la calificación del crédito derivado de la rectificación de la BI del IVA como consecuencia de la declaración de concurso de acreedores, avalando las tesis que habían sostenido los Juzgados de lo Mercantil y Audiencias Provinciales y en contra del criterio de la AEAT.



Los tributos locales en la actividad económica

- **C.- Los tributos locales en la actividad empresarial**
 - Art. 2.1 LGT 2003: “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.
- Los tributos se clasifican en (art. 2.2):
 - Tasas
 - Contribuciones especiales
 - Impuestos

Las **tasas** son tributos cuyo hecho imponible consiste en:

- la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público
- la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público
 - que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario
 - cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios
 - o no se presten o realicen por el sector privado.

Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en:

- la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes
- como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos

Impuestos son los tributos:

- exigidos sin contraprestación
- cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
- La tasa de licencias urbanísticas (apertura)
- La tasa de vados (reserva de espacios para carga y descarga de mercancías)



**El final de la
Actividad empresarial**

**Fiscalidad de
emprendedores**



Octubre 2013

- La disolución y liquidación de sociedades:
 - Consecuencias fiscales de la disolución y liquidación de sociedades
 - Mantenimiento de la sociedad inactiva (tributos y otras obligaciones mercantiles que se deben presentar)

• Concepto de responsable tributario

- “Esa persona que pasaba por allí ...”.
- “Tercero ajeno al hecho imponible pero que, por mandato de la ley, se coloca junto al sujeto pasivo para responder de la deuda tributaria, aunque sin desplazar a éste ni alterar su posición de obligado, sino como elemento personal añadido en función de garantía del tributo”.
- La condición de administrador no viene dada por la denominación dada al cargo sino por el contenido y alcance de las funciones desempeñadas por el mismo y reflejadas en los estatutos (presidentes del consejo de administración, consejeros delegados, gerentes, apoderados, secretarios, etc.)

- Concepto introducido en la LGT (antes en RGR)
- Se amplía el número de obligados al pago
- El artículo 35 LGT define a los obligados tributarios como “las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”.

Título II: Clasificación de los obligados tributarios

- 1.- Sujetos pasivos:
 - Los contribuyentes
 - Los sustitutos del contribuyente

- 2.- Obligados relacionados con los pagos a cuenta:
 - Los obligados a realizar pagos fraccionados
 - Los retenedores
 - Los obligados a practicar ingresos a cuenta
 - Los obligados a soportar la retención
 - Los obligados a soportar los ingresos a cuenta

- 3.- Obligados relacionados con los actos de repercusión
 - Los obligados a repercutir
 - Los obligados a soportar la repercusión

- 4.- Los sucesores

Título II: Clasificación de los obligados tributarios

5.- Los responsables

6.- Otros obligados al pago:

- Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos
- Aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales

El nuevo texto califica como obligados tributarios, siempre que la ley de un tributo así lo establezca, a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. El texto de 1963, en su art. 33, los califica como sujetos pasivos y no como obligados al pago.



Procedimientos tributarios



**Los sucesores de
las deudas
tributarias**

- Distinción entre sucesión y responsabilidad (la desaparición del deudor principal)
- El sucesor responde con todo su patrimonio presente y futuro (sucesión universal)
- Efectos de la adquisición de la herencia a beneficio de inventario
- En ningún caso se transmitirán las sanciones
- No se transmitirá la obligación al responsable salvo que antes del fallecimiento se hubiera notificado la derivación de responsabilidad (al responsable)
- Se transmiten las deudas liquidadas y también las no liquidadas a la fecha de fallecimiento del causante
- Las actuaciones sobre deudas no liquidadas antes del fallecimiento se seguirán con cualquiera de los sucesores (por ej. con un heredero)
¿Cómo se va a poder defender el sucesor en actuaciones que se imputan a otra persona (el fallecido)?
- Mientras la herencia se encuentre yacente, ésta responderá de las deudas tributarias del causante y las actuaciones se seguirán con el representante de la herencia yacente

- Sociedades y entidades con personalidad jurídica en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de sus socios (sociedades anónimas y limitadas): los socios quedan obligados solidariamente hasta el límite del valor de su cuota de liquidación
- Sociedades y entidades con personalidad jurídica en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de sus socios (sociedades colectivas): los socios quedan obligados solidariamente al pago íntegro (y sin límite) de la obligación tributaria
- Se transmiten las deudas liquidadas y las no liquidadas
- Extinguida la personalidad jurídica de la sociedad, las actuaciones para determinar deudas se seguirán con cualquiera de los sucesores
- Se establece la transmisibilidad de las sanciones

- **Sucesores de personas jurídicas:**

- E. de Motivos: *La actuación en fraude de la Hacienda Pública consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente, hace aconsejable incrementar a estos efectos el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad. A tal fin se regula expresamente el alcance del límite de la responsabilidad de dicho socio en la deuda tributaria de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso.*//Asimismo, procede modificar el sistema de sucesión de las entidades con personalidad jurídica, para dar cobertura jurídica en la Ley a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional. Con ese propósito, se incluyen de forma explícita como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias.
- Se amplía la responsabilidad de los sucesores a las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) LGT. Lo mismo ocurre con las sanciones.

- **Sucesores de personas jurídicas:** Ley 7/2012 modifica el artículo 39.1, 3 y 5:
 - 1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán **obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social** que debiera responder de tales obligaciones, **sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.**
 - Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.
 - 3. En los supuestos de **extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación.** Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica.
 - 5. Las **sanciones** que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.



Procedimientos tributarios



**Los responsables
tributarios**

- **Incremento de los expedientes de derivación de responsabilidad tributaria a los administradores**
 1. SAINZ DE BUJANDA en 1973 “el reforzamiento de las garantías fiscales que representa la responsabilidad no ha tenido en la realidad tributaria española consecuencias prácticas importantes toda vez que el fisco apenas ha ejercitado los derechos que este tipo de garantías le confiere. Esto explica que tampoco exista una doctrina jurisprudencial sobre la que pueda construirse un cuerpo coherente de reglas o principios en la materia que nos ocupa”.
 2. CALVO ORTEGA en la actualidad “no se ha cumplido la profecía de que la responsabilidad tributaria era un fenómeno pasajero. Todo lo contrario, la relevancia práctica de la responsabilidad se ha extendido enormemente”
- **Mayor facilidad para acceder a un patrimonio y lograr el cobro de la deuda tributaria**

- **La jurisprudencia y la doctrina administrativa**
 1. ¿Hacia dónde vamos?
 2. Desigualdades en las distintas comunidades autónomas

- Clases de responsabilidad tributaria:
 - Responsabilidad subsidiaria
 - Responsabilidad solidaria
- El responsable responde con su patrimonio universal presente y futuro (a diferencia de los supuestos de afección de bienes)
- Salvo precepto legal expreso en contrario la responsabilidad será siempre subsidiaria
- La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario
- Al responsable no se le exigirán los recargos del período ejecutivo, salvo que dejara transcurrir su período de pago voluntario
- La responsabilidad no alcanzará a las sanciones (salvo las excepciones previstas en la ley)

- Alcance de la responsabilidad (Ley 7/2012):
 - La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.
 - La reforma precisa que cuando la responsabilidad alcance a las sanciones cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción por conformidad, *“la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad”*.
 - *“La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas”*.
 - También disfrutarán los responsables de la reducción del 25% adicional si no recurren la sanción (artículo 188.3 LGT).
 - Las reducciones de las sanciones no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad solidaria de los que incumplieran u obstaculizaran órdenes de embargo (artículo 42.2 LGT).

¿Deben responder los administradores de las sanciones impuestas a la sociedad?

Galán, Abogados y
Asesores Fiscales

La colisión entre el artículo 37.3 y el 40.1 LGT 1963 (también con el art. 38.1 LGT 1963)

1. Con anterioridad a 1985 la responsabilidad de los administradores alcanzaba exclusivamente a las sanciones y no a la cuota, intereses, etc.

2. Tramitación parlamentaria de la Ley 25/1995.

- Redacción original del proyecto de ley (art. 37.3 LGT): "la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones pecuniarias, salvo precepto legal en contrario".
- Redacción del art. 37.3 LGT 1963: "la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones".
- De la tramitación parlamentaria recogida en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados puede observarse que existió consenso entre los grupos mayoritarios del Parlamento a la hora de no excepcionar ningún supuesto de responsabilidad de la imposibilidad de exigir sanciones.

3. La falta de modificación de los artículos 38.1 y 40.1 LGT 1963 en la reforma de 1995

- ¿Qué debe prevalecer la ley posterior o la especial?

Proceden las sanciones	Tribunal y sentencia
TEAC (Doctrina uniforme)	
Tribunales Superiores de Justicia	
Murcia	28-6-1995
Castilla-La Mancha	14-4-1998
Cantabria	28-9-1998 18-5-2001
Extremadura	11-3-1998 13-11-2001
Audiencia Nacional	
Secc. 2ª	8-10-1998
Secc. 7ª	21-2-2000 8-2-2001
Secc. 2ª	23-3-2000 (art. 72 LGT)

No proceden las sanciones	Tribunal y sentencia
Tribunales Superiores de Justicia	
Murcia	13-7-1998 24-1-2001
La Rioja	13-2-2001 14-11-2001
Cantabria	18-5-2001 (art. 40.1.2º)
Extremadura	17-10-2000 (art. 40.1.2º)
Castilla y León	9-2-2001 (art. 40.1.2º)
Madrid	4-10-2000 (art. 72 LGT)
Audiencia Nacional	
Secc. 2ª	8-10-1998 24-2-2000 25-1-2001 (art. 40.1.2º)
Secc. 2ª	29-2-2000 (art. 72 LGT)
Secc. 2ª	3-5-2000 8-2-2001
Tribunal Supremo 30-1-1999 (art. 38.1 LGT)	

- **Responsable tributario (Ley 7/2012):**

- E. de Motivos: la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor. Entre las modificaciones que pretenden significar tal situación jurídica, dentro del régimen jurídico sancionador se establece un sistema de reducción de las sanciones a imponer por conformidad y pronto pago. En relación con la reducción de conformidad, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.

- Revisión de actos y suspensión:
 - *Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el período de tiempo transcurrido hasta la finalización del período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.*
 - *Se modifica el importe de la garantía que es necesario depositar para la suspensión de la ejecución del acto impugnado a través del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, a fin de que el importe de la misma cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía del crédito público.*

Procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria

- 1.- Impago de la deuda tributaria por el deudor principal
- 2.- Inicio del procedimiento de apremio contra el deudor principal
- 3.- Establecimiento de medidas cautelares frente al responsable subsidiario (la nueva LGT también las admite frente al solidario)
- 4.- Declaración de fallido de deudores principales y responsables solidarios y notificación de la misma a los responsables subsidiarios (no es preceptiva y la Administración la considera un acto interno)
- 5.- Emisión y notificación del acto de derivación de responsabilidad (el trámite de audiencia), en el que se declara la responsabilidad y se determina su alcance
- 6.- Comienzo del plazo de ingreso voluntario para el responsable y del plazo de impugnación.

- Cuando tras una actuación diligente de la Administración tributaria se declare la inexistencia de bienes embargables. Supuesto que podríamos calificar de “insolvencia total”.
- Cuando los bienes embargables conocidos no sean suficientes para el cobro de la deuda. En este caso estaríamos ante una “insolvencia parcial”.
- Cuando existan bienes o derechos conocidos pero no puedan ser realizados. Nos encontraríamos ante lo que podríamos llamar una “insolvencia técnica”.

- Las resoluciones del TEAC, vienen admitiendo con generosidad la procedencia de la declaración de fallido cuando el órgano de recaudación se encuentra con el más mínimo problema para ejecutar su crédito frente al deudor principal. Las conclusiones de estas resoluciones son las siguientes:
 - La falta transitoria de patrimonio es suficiente para la declaración de fallido
 - Procede la declaración de fallido, aunque existan bienes del deudor principal suficientes para el pago de la deuda, si éstos no hubieran sido susceptibles de enajenación o adjudicación a favor de la Administración.

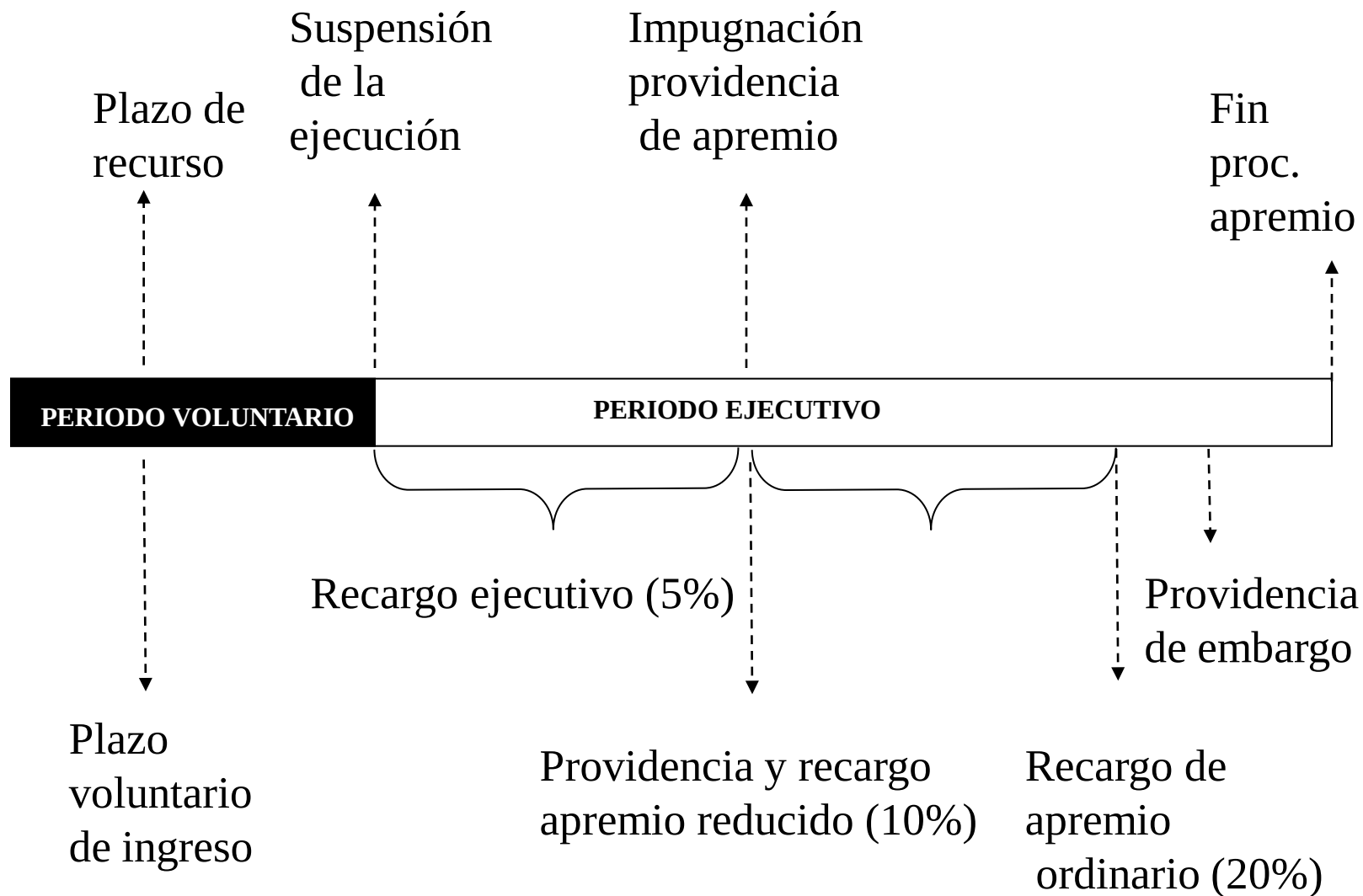
Clases de insolvencia para la declaración de fallido

Galán, Abogados y
Asesores Fiscales

- **Resolución de TEAC 22-11-1996:** declaró ajustada a derecho la declaración de insolvencia del sujeto pasivo pese a la existencia de una sentencia civil en la que se reconocía la existencia de una deuda de un tercero a favor de dicho sujeto pasivo, al no estar legitimada la Administración Tributaria para solicitar la ejecución de dicha sentencia, y sin que a ello obste la posibilidad de que Hacienda pueda embargar dicho crédito, puesto que el mismo no puede considerarse realizable.
- **Resolución de 15-4-1998:** declaró la procedencia de la declaración de fallido de una sociedad que tenía créditos impagados de terceros a favor de la misma, argumentando que no puede exigirse a la Administración que se haga cargo de la persecución de dichos créditos que compete a la propia sociedad.
- **Resolución TEAC de 22-11-1996:** procede la declaración de fallido, aunque existan bienes del deudor principal suficientes para el pago de la deuda, si éstos no hubieran sido susceptibles de enajenación o adjudicación a favor de la Administración. Procede una declaración de fallido cuando el deudor principal tiene bienes embargables de valor suficiente para satisfacer la deuda tributaria, pero no se hubieran podido realizar por declararse desiertas las subastas.

Procedimiento de apremio LGT 2003

Galán, Abogados y
Asesores Fiscales



- Responsabilidad solidaria:

- Los que causen o colaboren activamente en la comisión de una infracción tributaria. La responsabilidad alcanza a la sanción

- Los partícipes o titulares de entidades del artículo 35.4 LGT (comunidades de bienes, sociedades civiles, herencias yacentes). Responden en proporción a sus participaciones (de forma “mancomunada”).

- Los sucesores de actividades económicas por las obligaciones del anterior titular. La responsabilidad alcanza a las deudas por retenciones y se extiende a las sanciones (salvo certificado)

- Responsabilidad solidaria:

– También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

- Responsabilidad subsidiaria:

- Los administradores de hecho o de derecho de entidades por las infracciones tributarias cometidas por éstas (sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) LGT que se refiere a los colaboradores en la comisión de una infracción tributaria)

- Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubieran cesado en sus actividades (diferencia con la sucesión de sociedades disueltas y liquidadas)

- Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades

- Los adquirentes de bienes afectos (realmente no es un supuesto de responsabilidad sino de afección de bienes)

- Agentes y comisionistas de aduanas

Elementos necesarios para exigir la deuda al administrador (art. 43.1.a LGT)

Galán, Abogados y
Asesores Fiscales

Elementos objetivos

- 1º.- que la sociedad haya cometido una infracción tributaria
- 2º.- que el administrador tuviera tal condición en la sociedad en el momento en que se cometiera la infracción

Elementos intencionales

- 1º.- existir una conducta culpable o de falta de diligencia del administrador en la comisión del ilícito, siempre que la actuación fuera de su incumbencia
- 2º.- esa actuación culpable puede ser activa o pasiva, es decir:
 - una conducta **activa** dirigida a adoptar acuerdos que hagan posibles las infracciones.
 - una conducta **pasiva** que supone el no realizar los actos de su incumbencia necesarios para cumplir las obligaciones tributarias infringidas.
 - una conducta **permisiva** consintiendo el incumplimiento por quienes de ellos dependan.

- Responsabilidad subsidiaria:

- Los que contraten o subcontraten obras o servicios (por el IVA y las retenciones)
- Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.
- Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.
- En estos dos últimos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

- Nuevo supuesto de responsabilidad:
 - Se introduce un **nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria**, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio.
 - Por otra parte, a fin de conseguir una mejor protección del crédito público, con independencia de su carácter tributario o de otra índole, se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la generalidad de los créditos públicos mediante la consiguiente modificación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

- Serán **responsables subsidiarios** de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios (por lo tanto **IVA y retenciones**), los **administradores** de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.
- Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.
- A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

- Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.
- Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.

- Son responsables subsidiarios:
 - Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios
 - Deben correspondientes a su actividad económica principal
 - Se refiere a la responsabilidad por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios (es decir, IVA y retenciones básicamente)
 - En la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

Responsabilidad de contratistas y subcontratistas de obras y servicios

- Ejemplo: Una empresa constructora “A”, tiene contratada la ejecución de determinadas obras, subcontratando en otra empresa “B”, creada de forma artificiosa, la ejecución de parte o la totalidad de las mismas. Si la entidad “A” abona a “B” por la realización de las obras una cantidad de IVA (normalmente millonaria) que le ha sido repercutido y “B” deja de ingresar ese IVA, careciendo la entidad de un patrimonio embargable, se ocasionaría un perjuicio a la Hacienda Pública.
- Es lógico pues “A” se deduciría el IVA soportado y “B” no ingresaría el IVA repercutido ya que estas entidades, en el supuesto de que hubieran sido creadas con finalidad fraudulenta, normalmente desaparecen tras la ejecución de la obra.
- Lo mismo ocurriría con las retenciones si la empresa “B” es la encargada de contratar el personal que se destina a la ejecución de la obra y no ingresa en el Tesoro las retenciones practicadas a los trabajadores.

Responsabilidad de contratistas y subcontratistas de obras y servicios

Galan, Abogados y
Asesores Fiscales

- Forma de eludir esta responsabilidad:
 - Cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias
 - El certificado debe haber sido emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.
- Importe al que se limita la responsabilidad:
 - La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias
 - o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

- Obligaciones de la Administración en relación con el certificado:
 - La Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas.
 - La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del IRPF o del IS.

- El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.
- Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

- Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.
- Derecho vacío de contenido en la responsabilidad subsidiaria
- Cierta jurisprudencia del orden civil ha tratado de paliar este problema, y en la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas algunos tribunales (Audiencia Provincial de Jaén y de Ciudad Real) están empezando a reconocer el derecho de reembolso de los administradores contra los propios socios en situaciones en que los socios llevaban la gestión de la empresa de manera conjunta, debiéndose el nombramiento de algunos como administradores al cumplimiento de la normativa mercantil.

- La entidad “Construcciones J SA”, con un capital social de 100.000 euros, era propiedad de 8 socios que tenían una participación idéntica en la sociedad. Cinco de estos socios formaban el consejo de administración.
- El **15 de enero de 2005** se inician actuaciones inspectoras contra “Construcciones J SA” por los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003. Estas actuaciones culminan el **5 de septiembre de ese mismo año** con la incoación de una acta de inspección, firmada en conformidad por el asesor fiscal de la sociedad al que se había dado la representación en el impreso-modelo facilitado por la Administración tributaria, por los siguientes conceptos y cuantías:
 - Cuota IVA: 1.000.000 euros
 - Intereses de demora: 400.000 euros
 - Sanciones: 500.000 euros
 - TOTAL 1.900.000 euros

- Entre otros muchos aspectos, el acta negaba el carácter deducible de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de unas furgonetas que claramente estaban afectas de forma exclusiva a la actividad.
 - La fundamentación de la imposición de una sanción se hizo, tal y como escuetamente se recogía propuesta, por haberse cometido una infracción de las reguladas en el art. 191 LGT.
 - La sociedad, conocedora de su falta de patrimonio para pagar la deuda tributaria, consideró que sería imposible que la Administración pudiera embargar cantidad alguna y que no merecía la pena interponer reclamación, dejando pasar los plazos de impugnación de la liquidación.
 - Finalizado el plazo voluntario de ingreso de esta deuda tributaria sin que se procediera al pago de la misma, la Administración tributaria notificó providencia de apremio el **1 de mayo de 2006**, imponiendo finalmente un recargo de apremio del 20%, con lo que la deuda tributaria de “Construcciones J SA” alcanzó los siguientes importes:
- | | |
|------------------------|-----------------|
| • Cuota IVA: | 1.000.000 euros |
| • Intereses de demora: | 400.000 euros |
| • Sanciones: | 500.000 euros |
| • Recargo de apremio: | 200.000 euros |
| • TOTAL | 2.100.000 euros |

- La entidad tampoco abonó la deuda tributaria en el nuevo plazo concedido, por lo que el órgano de recaudación inició el **30 de octubre de 2006** el procedimiento de embargo contra la sociedad, y decretó ese mismo día medidas cautelares contra los administradores, concretamente realizando anotaciones preventivas de embargo sobre diversos inmuebles.
- La Administración tributaria, conocedora de la falta de patrimonio de la sociedad, procedió unos días más tarde a derivar la responsabilidad contra los administradores en virtud del artículo 43.1.a) LGT, antes de que pudieran distraer bienes de su patrimonio personal, notificando el acto de derivación de responsabilidad a los cinco administradores el **14 de noviembre de 2006**, y dándoles plazo para ingresar la deuda tributaria en período voluntario así como plazo para presentar recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. En este acto se les notificaba la liquidación practicada a los responsables y que coincidía en todos los elementos de la deuda tributaria con la practicada en su día a la sociedad.
- Los administradores, alarmados por el embargo preventivo de sus bienes y sorprendidos por el hecho de que la Administración tributaria les exigiera a ellos la deuda tributaria de la sociedad, tras reunirse con el resto de los socios, decidieron poner el asunto en manos de unos abogados que les recomendaron acudir a los tribunales. Asimismo, sus abogados les recomendaron abonar el importe total de la deuda en lugar de solicitar la suspensión y les propusieron que dividieran la deuda entre los ocho socios y que procedieran a su ingreso en período voluntario.

- Siete de los ocho socios aceptaron la propuesta. Era lógico pues los administradores no desempeñaban ninguna actividad especial en la sociedad y la gestión de la misma se llevaba de hecho por los ocho socios. Sin embargo, uno de los socios (no administrador), aconsejado por otro abogado, se negó a abonar su parte de la deuda pues consideró que la Administración tributaria no se había dirigido contra él y que era prácticamente imposible que se le pudiera exigir el pago de la deuda.
- Para evitar que la deuda incurriera en apremio los siete socios también pagaron esta parte de la deuda tributaria.
- **¿Cómo** abordarán **estos problemas los abogados de “Construcciones J SA”**?
- Posibles preguntas (a modo de hoja de preparación) que se pueden plantear: ¿Podrían argumentar los administradores que la liquidación practicada a la sociedad es improcedente? ¿Por qué motivos? ¿Es posible establecer medidas cautelares contra los administradores? ¿Es necesaria la notificación de la declaración de fallido? ¿Es necesario dar trámite de audiencia a los responsables? ¿Ha seguido la Administración el procedimiento correcto a la hora de derivar la deuda? ¿Se pueden derivar las sanciones a los administradores? ¿y los intereses de demora? ¿es posible exigir parte de la deuda al socio que se negó a pagar su parte proporcional?, etc.



**Aspectos
procedimentales
del desarrollo
de la actividad**

**Fiscalidad de
emprendedores**



Octubre 2013

Título II: Aplazamiento y fraccionamiento del pago (art. 65)

- El aplazamiento o fraccionamiento se admite en deudas en período voluntario y en ejecutivo
- La falta de tesorería ha de tener carácter transitorio (“su situación económico-financiera le impida de forma transitoria”). Si no fuera así se continuaría el procedimiento de apremio (recargos, embargos, etc.)
- Las deudas que se satisfacen mediante efectos timbrados no pueden aplazarse y tampoco las retenciones e ingresos a cuenta
- La presentación de solicitud de aplazamiento en período voluntario paraliza el procedimiento (no entra en vía de apremio). Sin embargo, también se apunta que la Administración podrá continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento (no se podrán enajenar bienes embargados hasta que no se notifique la denegación del aplazamiento)

Título II: Aplazamiento y fraccionamiento del pago (arts. 65 y 82)

Garantías preferentes (interés legal):

- Aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca
- Certificado de seguro de caución

Si no pudieran aportarse esas garantías o su aportación comprometiera la viabilidad de la actividad económica:

- Hipoteca
- Prenda
- Fianza personal y solidaria
- Otra que se estime suficiente

Título II: Aplazamiento y fraccionamiento del pago (arts. 65 y 82)

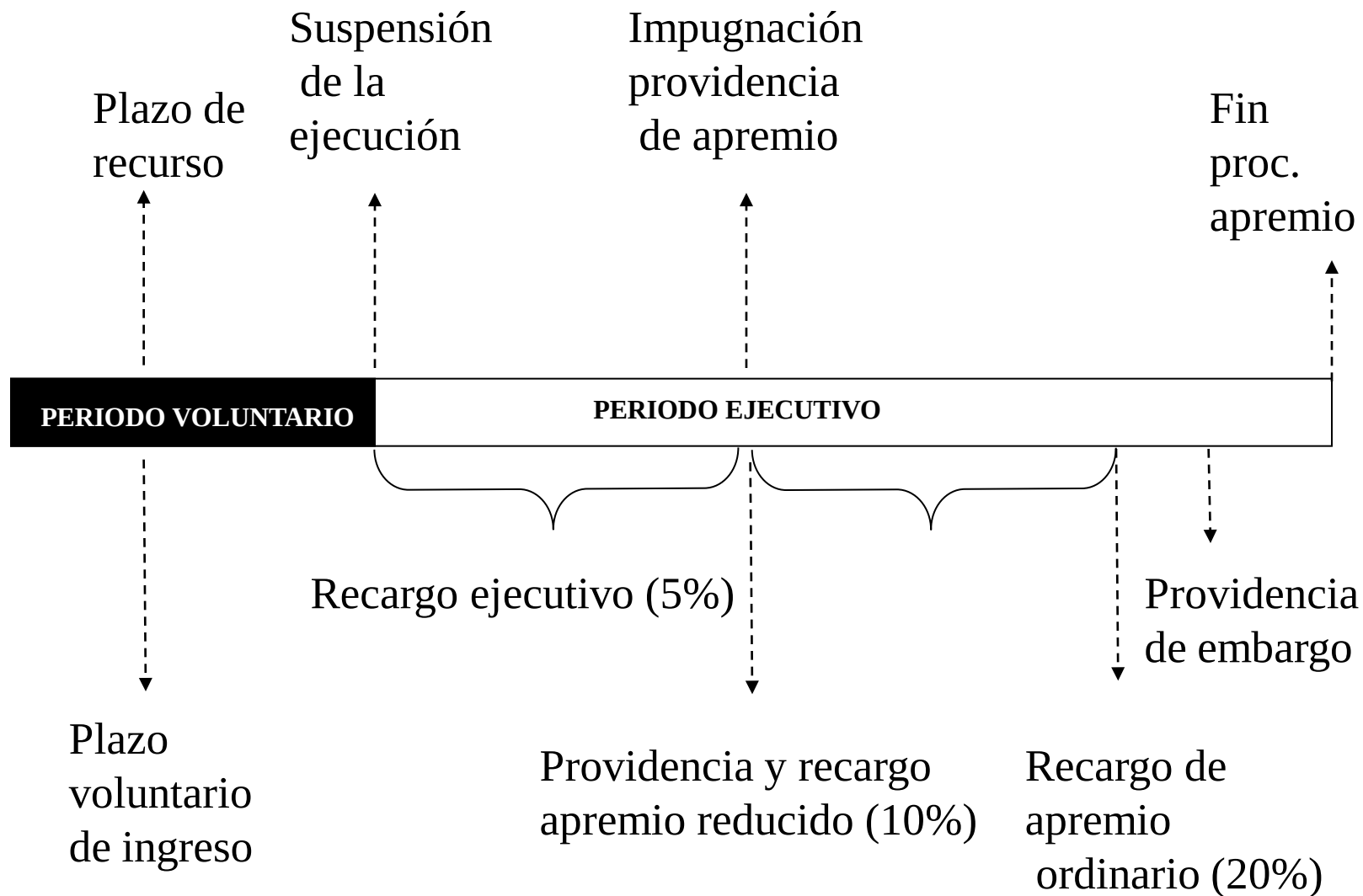
Dispensa en la aportación de garantías:

- Deudas de cuantía inferior a cantidad determinada reglamentariamente (actualmente 18.000 euros)
- Cuando el obligado carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo o pudiera producir graves quebrantos a los intereses de la Hacienda Pública
- En los demás casos que establezca la normativa

- Recargos por ingreso voluntario fuera de plazo
- Recargos del período ejecutivo

Procedimiento de apremio LGT 2003

Galán, Abogados y
Asesores Fiscales





Análisis de los aspectos fiscales de la Ley de Emprendedores

Fiscalidad de emprendedores



Octubre 2013

- - TÍTULO II. Apoyos fiscales y en materia de Seguridad Social a los emprendedores [arts. 23 a 30]
- - Artículo 23. Régimen especial del criterio de caja
- - Artículo 24. Régimen especial de devengo del Impuesto General Indirecto Canario por criterio de caja
- - Artículo 25. Incentivos fiscales por inversión de beneficios
- - Artículo 26. Incentivos fiscales a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a las rentas procedentes de determinados activos intangibles y a la creación de empleo para trabajadores con discapacidad
- - Artículo 27. Incentivos fiscales para inversiones en empresas de nueva o reciente creación y por inversión de beneficios
- - Artículo 28. Cotización aplicable a los trabajadores incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores por cuenta propia o Autónomos en los casos de pluriactividad con jornada laboral a tiempo completo o a tiempo parcial superior al 50 por ciento
- - Artículo 29. Reducciones a la Seguridad Social aplicables a los trabajadores por cuenta propia
- - Artículo 30. Reducciones y bonificaciones de cuotas a la Seguridad Social para las personas con discapacidad que se establezcan como trabajadores por cuenta propia