



## DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

1. Consultas de la DGT
2. Resoluciones de Tribunales Económico Administrativos
3. Jurisprudencia
4. Normativa

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

### 1. Consultas de la DGT

**Consulta vinculante número V4734-16, de 8 de noviembre de 2016. El ingreso de la indemnización por despido en una cuenta bancaria titularidad de una pareja de hecho no produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

Un contribuyente que va a percibir una indemnización por despido improcedente en una cuenta bancaria titularidad de él y su pareja de hecho, plantea a la DGT la posibilidad de que esto suponga el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación.

La DGT, confirma que el mero hecho de abrir una cuenta corriente bancaria a nombre de dos o más personas, lo único que significa prima facie, es que cualquiera de los titulares tendrá frente al Banco depositario facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta.

Así, establece que para que se produzca el devengo del Impuesto por el concepto de donación se requiere la concurrencia sucesiva de los tres siguientes requisitos: (i) acto de disposición del donante a título gratuito con ánimo de liberalidad de una cosa a favor del donatario; (ii) aceptación de la donación por el donatario; (iii) conocimiento por el donante de la aceptación del donatario.

Asimismo, indica que el mero ingreso de una cantidad de dinero privativo de una persona en una cuenta bancaria cuya titularidad es compartida por aquél con otras personas no implica necesariamente la existencia de donación si no va acompañado de los tres requisitos expuestos. La cotitularidad implica simplemente la disponibilidad de fondos por parte de cualquiera de los titulares, pero no que todos ellos pasen a ser propietarios de los bienes depositados.

**Consulta vinculante número V5045-16, de 21 de noviembre de 2016. Consideraciones sobre la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS en una operación de reestructuración consistente en una escisión parcial no proporcional.**

La DGT ha publicado una interesante consulta vinculante en la que el consultante plantea separar la actividad de explotación de una finca rústica, que configura una rama de actividad diferenciada del resto de actividades desarrolladas por la sociedad a través de una operación de escisión parcial acogida al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII (en adelante, “régimen de neutralidad”) de la LIS. Con posterioridad a la escisión, un socio reducirá su participación o, incluso, se separará de la sociedad beneficiaria de la escisión transmitiendo su participación, bien a los restantes socios o bien a la propia sociedad.

Una vez analizados los requisitos formales, así como la validez de los motivos económicos para la realización de la operación, la DGT estima que se altera el inicial reparto proporcional de participaciones entre los socios establecido en la escisión cuando, con posterioridad a la escisión, uno de los socios de la sociedad escindida reduce su participación o incluso se separa de la sociedad beneficiaria de la escisión transmitiendo su participación a los restantes socios o a la propia sociedad, por lo que la DGT considera que no se reunirían los requisitos establecidos en la LIS para las operaciones de escisión parcial, por lo que la operación no podría acogerse al régimen de neutralidad.

Es interesante señalar que la DGT no indica en qué plazo debe producirse la transmisión para considerar que la escisión no es proporcional.

**Consulta vinculante número V5212-16, de 5 de diciembre de 2016. Incidencia sobre la reducción aplicada en una donación de participaciones, cuando posteriormente se cambie la persona que ejerce funciones directivas en el grupo de parentesco.**

La DGT analiza si la modificación de la persona que ejerce funciones directivas en el grupo de parentesco incide en el requisito de mantenimiento a tener en consideración en la reducción aplicada por donación de participaciones prevista en el artículo 20.6 de la LISD.

La DGT advierte que al donatario se le exige que durante el plazo de diez años desde la escritura pública de donación mantenga lo adquirido, es decir, al menos el valor mínimo por el que se practicó la reducción y, por otro lado, que conserve el derecho a la exención en el Impuesto sobre Patrimonio.

Conforme al artículo Ocho.Dos de la LIP, al menos una de las personas que forman parte del grupo de parentesco tiene que ejercer las funciones directivas y percibir el nivel de remuneración que establece la Ley para tener derecho a la reducción, pero no determina cual debe ser. Consecuentemente, la DGT establece que no plantea problema que la persona que desempeña tales funciones sea diferente antes y después de la donación, siempre que en todo caso el grupo de parentesco mantenga el derecho a la exención.

**Consulta vinculante número V0122-17, de 23 de enero de 2017. El alquiler estacional supone la pérdida de la condición de vivienda habitual.**

Conforme a lo dispuesto en la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF y en el artículo 41 bis del RIRPF, para que la vivienda goce del carácter de habitual la edificación debe constituir la residencia del contribuyente por un plazo continuado de, al menos, tres años.

Caso de no cumplirse el mencionado plazo de residencia continuada, siempre que no se trate de alguna circunstancia de exoneración contemplada en el artículo 41bis del RIRPF, define que la vivienda no alcanzaría la consideración de habitual para el consultante, llevando aparejado la pérdida del derecho a la deducción practicada, debiendo reintegrarla en su caso.

La DGT establece que en el presente caso, el arrendamiento de la vivienda implica la pérdida del carácter de vivienda habitual y, con ello, el derecho a aplicar, a partir de entonces, la deducción por adquisición de vivienda habitual.

No obstante, el consultante podrá volver a aplicar la citada deducción a partir del momento en el que la vivienda vuelva a constituir su residencia con intención de habitarla de manera efectiva y permanente, durante al menos tres años.

## **2. Resoluciones de Tribunales Económico Administrativos**

**Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2016. Procedencia de la exención por arrendamiento de vivienda entre personas jurídicas.**

El TEAC, en resolución número 3856/2013, de fecha 15 de diciembre de 2016, se pronuncia acerca de la procedencia de la aplicación de la exención de IVA por alquiler de vivienda, en caso de que el arrendatario sea una persona jurídica y que en el propio contrato de arrendamiento figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble.

Según el TEAC, no nos encontramos ante una exención de carácter objetivo, sino que es esencialmente finalista, de forma que no atiende sólo a la naturaleza del bien inmueble que se arrienda para concretar la exención o no, sino que se requiere que el propio arrendatario destine el inmueble a su uso como vivienda.

En definitiva, establece que para que esté exento el arrendamiento donde el arrendatario es una persona jurídica, deberá concretarse en las estipulaciones contractuales del arrendamiento, de manera que evidencien que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta. Cumpliéndose dichas condiciones el arrendamiento estará exento de IVA.

Por otro lado, no se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o personas que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento este exento de IVA.

## **3. Jurisprudencia**

**Sentencias contradictorias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Zaragoza en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Sentencias de 29 de junio de 2016 y 12 de julio de 2016.**

El conflicto en ambos casos responde a la realización del hecho imponible establecido en el artículo 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (en adelante "LRHL"), según el cual, es preciso que exista un incremento del valor entre la adquisición y la transmisión. Sin embargo, en los dos supuestos que a continuación se expone, no se ha producido un incremento de valor de los terrenos, sino todo lo contrario, dado que se ha obtenido una minusvalía derivada de la transmisión, llegando los juzgados a conclusiones distintas.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Zaragoza, en fecha 29 de junio de 2016, dictó sentencia número 128/2016, en la que considera innecesaria y superflua la aportación de pruebas periciales, puesto que la resolución de esta Litis puede basarse en los criterios interpretativos usuales de las normas jurídicas (artículo 3.1 del Código Civil). Y ciertamente, el primero de estos criterios, el referente al sentido propio de las palabras, avala la interpretación de la

Administración, puesto que, en efecto, el artículo 107 LRHL toma dos elementos de referencia para calcular el hecho imponible, el valor catastral en el momento del devengo y el porcentaje que ha de aplicarse, sin que, en cambio, se recoja previsión alguna que pueda amparar que se tenga en cuenta la diferencia entre el valor en el momento de la transmisión y en el momento de la adquisición. Es decir, considera independiente la producción del hecho imponible con la generación de incremento real de valor de los terrenos de naturaleza de urbana.

Sin embargo, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Zaragoza, en sentencia número 137/2016, de 12 de julio de 2016, reconoce que dada la tradicional trayectoria del mercado inmobiliario en España, en el que en términos generales nunca había bajado el precio nominal de la vivienda, y en el que lo más que había ocurrido era un estancamiento, se estableció un sistema de gravamen objetivo, por referencia a datos no correspondidos necesariamente con la realidad, todo ello a fin de facilitar la gestión del impuesto.

Por ello, considera que si no hay incremento de valor, el gravar supondría “inventar” un impuesto, pervirtiendo la regulación. El instrumento para la determinación del incremento del valor que se haya recogido en el artículo 107 LRHL, que es eso, un elemento objetivo o instrumental, nunca puede sobreponerse al elemento esencial o nominativo, que es el hecho imponible, de modo que llegue a presumirse el mismo. Si no hay hecho imponible no se puede gravar.

En definitiva, señala que en caso de que se constate que no ha existido incremento de valor de los terrenos entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión, no se habrá realizado el hecho imponible y no procederá la liquidación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Recientemente el TC se ha pronunciado en dos Sentencias sobre el devengo del hecho imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la Normativa Foral, afirmando que sería contrario al principio de capacidad económica el establecer la ficción de que la titularidad de los terrenos durante un período determinado de tiempo genera un incremento de valor en todo caso, obviando aquellos supuestos en los que dicho incremento no se ha producido o, directamente, se ha producido una disminución de valor. A la vista de las sentencias comentadas, urge que el TC se pronuncie sobre las numerosas cuestiones prejudiciales pendientes de resolución, relativas a la LRHL.

#### **SAN, 13 de octubre de 2016. Comprobación de valores por la Administración Tributaria en operaciones entre entidades vinculadas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.**

La AN, en Sentencia 477/2016 de 13 de octubre de 2016, ha ampliado el ámbito de aplicación de la revisión de los valores aplicados a las operaciones en el tráfico mercantil al IRNR, delimitando además la doctrina sobre actos propios de la Administración.

Así, la AN establece que, una vez ejercitada la facultad de la Administración de corregir el precio convenido entre partes vinculadas para ajustarlo a la realidad del mercado, ésta queda vinculada por el resultado que de dicha comprobación

se derive, incidiendo especialmente frente al contribuyente que ha soportado el legítimo ejercicio de la Administración.

Establece la AN que las consecuencias de la comprobación de valores han de desplegarse no sólo al ámbito del IS, como pretende la Administración en su recurso, sino que, una vez fijado el valor de mercado en una operación realizada entre entidades vinculadas, este valor es el que se debe tener en cuenta a la hora de aplicar el tratamiento fiscal que corresponda según los diferentes conceptos impositivos que se devengaran con ocasión de dicha transacción.

La interpretación defendida por la Administración se basa en que señalando que *“el derecho tributario permitía que la Administración hiciese tributar en el Impuesto sobre Sociedades a precios de mercado, aunque los realmente pagados fueran distintos”*, mientras que en el ámbito del IRNR *“se parte de que la base debe atender al precio real pagado, pues no consta que concurra el supuesto preciso para utilizar las reglas de la vinculación”*. Este argumento quebraría en todo caso el principio de seguridad jurídica, ya que el contribuyente quedaría en una posición de incertidumbre en la que la Administración podría asignar distintos valores a una misma transacción realizada entre las mismas entidades, en función de la conveniencia para ella misma respecto del concepto tributario analizado, pudiendo ir incluso contra sus propios actos.

Este argumento de la AN no supone establecer que se deba valorar en el IRNR las operaciones de acuerdo con lo establecido en el IS, sino que, si la Administración ha ejercido su derecho de valorar a mercado transacciones entre entidades vinculadas, siendo firme tal valoración en vía administrativa, este valor se entiende como el que realmente se ajusta al mercado.

Este valor comprobado se aplicará por extensión de los actos propios de la Administración en las regularizaciones que quepa practicar por parte del obligado tributario con ocasión de ese concepto impositivo o en relación con cualquier otro, debiendo efectuarse tal corrección de oficio, pero con mayor diligencia cuando así lo solicite el contribuyente afectado, ya que la Administración no debe caer en el error de ser llevar a cabo regularizaciones arbitrarias, al ser juez y parte.

#### **STSJ de Madrid, de 21 de diciembre de 2016. Procedencia de la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en la declaración conjunta al disponer de otra vivienda habitual.**

El TSJ de Madrid examina la procedencia de la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual en relación a una familia formada por padre, madre e hijo que presentan declaración conjunta. Se da la circunstancia de que por motivos laborales o personales, los cónyuges no residen en la misma vivienda. Al concurrir dicha especialidad, en el año 2009 cada cónyuge dispone de su propia vivienda habitual.

La AEAT establece que la vivienda habitual de la madre y el hijo no tiene derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual en el mencionado ejercicio, puesto que no se acredita que en los doce meses posteriores a la adquisición de la misma, la esposa haya vivido de manera habitual y efectiva en la misma.

Los contribuyentes consideran que no existe obligación legal de que los cónyuges convivan en el caso de supuestos de separación temporal, entendiéndose que cumplen los requisitos exigidos legalmente para la deducción pretendida.

El TSJ de Madrid resuelve aludiendo al criterio de la DGT expresado en la consulta vinculante núm. V0092/15, de 15 de enero, la cual establece que el hecho de no haber residido en los 12 meses siguientes a la adquisición de la vivienda, no excluye de forma definitiva la posibilidad de aplicar el derecho a la deducción. Si, con posterioridad al período mencionado, comienza a utilizarla como vivienda habitual, nada impide que se pueda deducir las cantidades relacionadas con la adquisición.

El Tribunal destaca que el beneficio fiscal se otorga a las personas físicas y no a las familias, por lo que se concede a las personas físicas que ostentan la titularidad de una vivienda que constituya su domicilio habitual.

**Sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2017 (Caso C-448/15). Las sociedades que estén sujetas al IS a un tipo de gravamen del cero por ciento no califican como sociedad de un Estado miembro a los efectos de la Directiva Matriz-Filial y no resulta de aplicación la exención prevista en dicha Directiva.**

En el supuesto de hecho de la sentencia una sociedad belga pagó dividendos a instituciones de inversión colectiva de carácter fiscal de Derecho neerlandés, sujetas en Holanda al IS a un tipo de gravamen del cero por ciento. Se cuestionó si dichos dividendos estaban sujetos a retención en Bélgica al amparo de la Directiva Matriz-Filial (en adelante, “la Directiva”), planteándose cuestión prejudicial ante el TJUE.

El TJUE concluye que no resulta de aplicación la exención contenida en la Directiva porque una sociedad sujeta al IS a un tipo de gravamen del cero por ciento no cumple el requisito establecido en el artículo 2.c) de la Directiva, que es estar sujeta, sin posibilidades de opción y sin estar exenta, al IS de que se trate. En conclusión, no resulta aplicable el concepto de sociedad de un Estado miembro en el sentido contenido en la norma.

Dicha sentencia supone que aquellas sociedades sujetas al IS a un tipo de gravamen del cero por ciento se encuentran en la práctica en una situación idéntica a la que el artículo 2.c) pretende excluir, esto es, una situación en que la sociedad no está obligada a abonar ese impuesto aunque formalmente quede sujeta al mismo y no exenta.

A priori dicha sentencia no afectaría a entidades sujetas al IS que perciben determinadas rentas que disfrutan de exención, como sería el caso de las sociedades que se benefician de un *participation exemption*. No obstante, la interpretación del TJUE si afectaría a cualquier supuesto en que una de las sociedades intervinientes esté sujeta a un tipo de gravamen del cero por ciento, como serían determinadas IICs o SOCIMIS.

#### 4. Normativa

**Real Decreto ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo.**

Con entrada en vigor el 21 de enero de 2017, a la vista de esta doctrina del TJUE y ante el previsible incremento de demandas

de consumidores afectados solicitando la restitución de las cantidades pagadas en aplicación de las cláusulas suelo, se arbitra un cauce extrajudicial de carácter voluntario para el consumidor, y obligatorio para las entidades financieras, que facilita que pueda llegarse a un acuerdo en el plazo de tres meses desde la presentación de la reclamación. Dicha posibilidad no limita el derecho a interponer demanda judicial.

El tratamiento fiscal que recibirán las cantidades devueltas será el siguiente:

a) No se integrará en la base imponible del IRPF la devolución de las cantidades previamente satisfechas a las entidades financieras en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas suelo.

b) Cuando tales cantidades hubieran formado parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual en ejercicios anteriores, se perderá el derecho a practicar la deducción en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en los ejercicios respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, sin inclusión de intereses de demora. No resultará de aplicación esta adición respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo.

c) Cuando tales cantidades hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se perderá tal consideración, debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno.

d) Cuando tales cantidades hubieran sido satisfechas por el contribuyente en ejercicios cuyo plazo de presentación de autoliquidación del IRPF no hubiera finalizado con anterioridad al acuerdo de devolución de las mismas celebrado con la entidad financiera, no formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni tendrán la consideración de gasto deducible.

**Acuerdo sobre criterios de admisión de los recursos de casación y extraordinario por infracción procesal en pleno no jurisdiccional de 27 de enero de 2017 y Auto de la sala tercera del TS.**

La Sala Primera del TS, reunida en pleno no jurisdiccional, ha revisado los criterios de admisión de los recursos de casación y extraordinario por infracción procesal, como consecuencia de la nueva redacción del artículo 483.2 LEC efectuada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que sustituyen a los que estaban en vigor desde 2011.

Los nuevos criterios pretenden simplificar los anteriores, así como determinar el alcance de las nuevas causas legales de inadmisión del recurso de casación. Estos criterios de admisión forman parte del sistema de recursos, según

reiterada jurisprudencia del TC, por lo que deben ser claros, comprensibles y razonablemente concisos. El acuerdo se estructura en diferentes apartados que tratan sobre la motivación, tanto del recurso de casación como del extraordinario por infracción procesal, las resoluciones que son recurribles, los requisitos que deben cumplirse y las causas de inadmisión.

Desde el punto de vista formal, se exige que en el encabezamiento del motivo se indique expresamente la norma sustantiva, la jurisprudencia de la Sala Primera o el principio general del Derecho que se dicen infringidos. En los casos en que la sentencia sea recurrible por interés casacional también deberá indicarse en el encabezamiento o formulación del motivo la jurisprudencia que se solicita de la Sala primera del TS que se fije o se declare infringida o desconocida.

Tal como venía acogiendo la práctica jurisprudencial de los últimos años, es causa de inadmisión la cita de preceptos genéricos o la cita de preceptos heterogéneos en un mismo motivo que generen la existencia de ambigüedad o indefinición sobre la infracción alegada, así como la ausencia de la razonable claridad expositiva para permitir la individualización del recurso o la falta de respeto a la valoración de la prueba efectuada en la sentencia recurrida.

Desde un punto de vista sustantivo, el Acuerdo analiza los tres elementos que integran el interés casacional: (i) oposición o desconocimiento en la sentencia recurrida de la doctrina jurisprudencial del TS, (ii) existencia de jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales sobre alguno de los puntos o cuestiones resueltos por la sentencia recurrida y, (iii) aplicación por la sentencia recurrida de normas que no lleven más de cinco años en vigor, siempre que, en este último caso, no existiese doctrina jurisprudencial del TS relativa a normas anteriores de igual o similar contenido.

El Auto insiste en que deben citarse con claridad y precisión la norma, jurisprudencia o principio general del Derecho que se consideren infringidos de forma relevante para el fallo. Desde el punto de vista formal, si se alega más de una infracción cada una de ellas debe ser formulada en un motivo distinto y todos ellos deben ser numerados correlativamente. Como era jurisprudencia consolidada, no cabe la cita de fórmulas como y siguientes, concordantes o similares. Tampoco la de preceptos heterogéneos en un mismo motivo ni de preceptos de carácter genérico que puedan comportar ambigüedad o indefinición.

#### **Aprobación del modelo 231 por el que se aprueba de Declaración de información país por país.**

El 30 de diciembre de 2016 se publicó en el BOE número 315 la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país (en adelante, el “**Modelo**”).

De este modo la Administración española adopta las directrices del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (“**BEPS**” por sus siglas en inglés), que ha sido elaborado por colaboradores bajo la batuta de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, “**OCDE**”), y, en concreto, con su acción número 13 que analiza la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. De acuerdo con esta acción, se introduce como novedad la información país

por país, como medida para poder evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo de sociedades, no siendo un instrumento para la Administración tributaria para realizar ajustes de valoración

La confección de este Modelo informativo es exigible para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Cuando una entidad residente en territorio español forme parte de un grupo obligado a presentar esta información, se deberá comunicar previamente a la Administración Tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información. El Modelo se confeccionará respecto del período impositivo de la entidad dominante y de forma agregada por cada país o jurisdicción, incluyendo la siguiente información:

- a) Los ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
- b) Los resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.
- c) Los Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
- d) Los Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.
- e) El importe de la cifra de capital y resultados no distribuidos existentes en la fecha de conclusión del período impositivo.
- f) La plantilla media.
- g) Los activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
- h) La lista de entidades residentes (incluyendo los establecimientos permanentes) y las actividades principales realizadas por cada una de ellas.
- i) Otra información que se considere relevante acompañada de una explicación de su inclusión.

La presentación del Modelo será telemática y el plazo abarcará los doce meses inmediatamente posteriores al día siguiente a la finalización del período impositivo al que se refiera la información a suministrar.

#### **Modificaciones al Plan General de Contabilidad, al Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, a las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y a las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.**

El 17 de diciembre de 2016 se publicó en el BOE número 304, el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresa aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobados por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2010, de 24 de octubre (en adelante, el “**Real Decreto 602/2016**”).

En el Real Decreto 602/2016 se incluyen modificaciones con la finalidad de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas y medianas empresas (en adelante, “**pymes**”), de acuerdo con las directrices marcadas por la Unión Europea en

la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas.

En relación con el Plan General de Contabilidad (en adelante, el “PGC”), en primer lugar, se elimina el carácter obligatorio de formular el estado de cambio en el patrimonio neto en las pymes que utilicen el modelo abreviado del PGC o en su modalidad de pymes, por lo que se configura como un documento voluntaria confección. Asimismo, la información a incluir en la memoria abreviada se simplifica notablemente, afectando a notas como la descripción de la actividad realizada por la empresa, el desglose de la aplicación del resultado, activos y pasivos financieros, fondos propios, situación fiscal, subvenciones, donaciones y legados, ingresos y gastos y operaciones con partes vinculadas.

Continuando con las modificaciones del PGC, en segundo lugar, en relación con los criterios de registro y valoración, sólo se ha incluido una modificación, para todo tipo de empresas, respecto de los activos intangibles, especialmente el fondo de comercio, en armonía con las modificaciones introducidas al respecto por la Ley de Auditoría de Cuentas. Así, los inmovilizados intangibles pasan a ser activos de vida útil definida, siendo objeto de amortización sistemática durante 10 años, vida útil establecida por defecto cuando no pueda estimarse de manera fiable. Además, se modifican los deterioros de valor de los intangibles para equiparlos al aplicado al resto del inmovilizado, por lo que se analizará la procedencia de registrar el deterioro al cierre del ejercicio, calculando el importe recuperable y efectuando las correcciones valorativas necesarias.

Por último, se revisan las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas del PGC (en adelante, las

“NFCAC”) sobre la dispensa y exclusión de la obligación de consolidar, el tratamiento del fondo de comercio de consolidación y mejoras técnicas residuales.

Todas estas disposiciones entrarán en vigor en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

En otro orden de cosas, se amplía el ámbito de aplicación del PGC en su modalidad de pymes, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016. Se establecen nuevos límites al total del activo (igual o inferior a 4 millones de euros), importe neto de la cifra de negocios (igual o inferior a 8 millones de euros) y número de trabajadores (igual o inferior a 50), que se igualan con los previstos para poder elaborar modelo abreviado de balance y memoria. Tal y como se ha descrito anteriormente respecto del PGC, también se modifican aspectos relativos a cuentas anuales y activos intangibles.

En armonía con las disposiciones anteriores, se modifican las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Estas normas tienen el objetivo de facilitar a este tipo de entidades la aplicación del PGC en su modalidad de pymes en los mismos términos que el resto de empresas. En ellas también se incluyen los cambios comentados anteriormente respecto del inmovilizado intangible.

Finalmente se incorpora en la disposición final primera un nuevo artículo 95 a la Ley de Auditoría de Cuentas por el que se desarrolla la tramitación del procedimiento sancionador abreviado, y una disposición final segunda donde se regula el tratamiento contable de los “Títulos habilitantes” de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A.

# Abreviaturas utilizadas

**AEAT:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

**AN:** Audiencia Nacional.

**BOICAC:** Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

**BORME:** Boletín Oficial del Registro Mercantil.

**CC:** Código Civil.

**CCom:** Código de Comercio.

**DGRN:** Dirección General de los Registros y del Notariado.

**DGT:** Dirección General de Tributos.

**ICAC:** Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

**IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**IS:** Impuesto sobre Sociedades.

**ITPAJD:** Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido.

**LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**LIP:** Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

**LIRPF:** Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

**LIS:** Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**LISD:** Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

**LIVA:** Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido.

**LJCA:** Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

**NRV:** Norma de Registro y valoración.

**PGC:** Plan general de Contabilidad.

**RIRPF:** Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

**SAN:** Sentencia de la audiencia Nacional.

**Sexta Directiva:** Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

**SOCIMI:** Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

**STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional.

**STS:** Sentencia del Tribunal Supremo.

**STSJ:** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

**TC:** Tribunal constitucional.

**TEAC:** Tribunal Económico Administrativo Central.

**TEAR:** Tribunal Económico Administrativo Regional.

**TJCE:** Tribunal de justicia de las Comunidades Europeas.

**TJUE:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**TRLITP-AJD:** Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

**TS:** Tribunal Supremo.

**TSJ:** Tribunal Superior de Justicia.

© 2017 Ramón y Cajal Abogados, S.L.P.

La información contenida en esta Newsletter es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

## Contactos:

### Madrid

**Alejandro Fernández-Zugazabeitia**  
afernandez@ramoncajal.com

**Andrés Jiménez**  
ajimenez@ramoncajal.com

**Gonzalo Molina**  
gmolina@ramoncajal.com

**Vicente Peralta**  
vperalta@ramoncajal.com

**Luis Rodríguez-Ramos**  
lrodriguez-ramos@ramoncajal.com

**Guillermo Salvo**  
gsalvo@ramoncajal.com

**Pablo Vidal**  
pvidal@ramoncajal.com

### Barcelona

**Mar Alcaraz**  
mmalcaraz@ramoncajal.com

**Alberto Heras**  
aheras@ramoncajal.com

**Sergi Rovira**  
srovira@ramoncajal.com

