REAF·REGAF
revista de información fiscal
Revista de Asesoramiento Fiscal
Nº 407 · Diciembre 2017

Feliz Navidad y año 2018

eguberri eta 2018
Urte zoriontsuak opa dizkizu

Bo Nadal e ano 2018

Bon Nadal i any 2018

economistas
Consejo General
REAF·REGAF
asesores fiscales

REAF·REGAF revista de información fiscal

Revista de Asesoramiento Fiscal Nº 407 · Diciembre 2017

Consejo General
PRESIDENTE
D. Valentí Pich Rosell

Consejo Directivo
REAF · REGAF
PRESIDENTE
Jesús Sanmartín Mariñas

VICEPRESIDENTE
Miguel Ángel Ruiz Ayuso

VOCALES
Benjio Benjio, Alejandro
Calle Painceira, Miguel Ángel
Caneves Vanrell, Miguel
Chocarro Ábalos, Ángel
Crespín García, Miguel Ángel
Envid Miñana, Antonio
García Gonzalo, Félix Carlos
Gómez Arévalo, Milagros
Gutiérrez Álvarez, Roberto
Fernández-Bravo Pinto, Jesús
Fernández Pérez, Agustín
Hernández Ortega, Arturo
Herreros Ara, Carlos
Jover Díaz, Carmen
Lagares Gómez-Abascal, Juan José
López Garrido, Juan Carlos
Luque Sánchez, Esther
Martín Álvarez, Juan José
Pérez Melgar, Juan
Pérez Rovira, Antonio
Pérez Viera, Antonio
Purriños Carrasco, Francisco
Quintas Bermúdez, Jesús
Ropero Parra, Francisco José
Ruiz Jiménez, Juan
Sánchez Cristóbal, José Luis
Sánchez Rodríguez, Manuel
Toro Fernández, Juan Manuel
Valero Mir, Francisco
Varona García, Federico
Vázquez Parcero, Avelino

RESPONSABLES DE ÁREAS
Coma Martorell, José María;
Fiscalidad de pymes
Menéndez Fernández, Jaume;
Fiscalidad de grandes empresas

economistas
Consejo General
REAF · REGAF

Suscripción anual: 600 €

GRATIS para miembros del REAF

Incluye

- Acceso al servicio de Consultas Tributarias
- Ofertas del REAF-REGAF
- Entrega del Código Fiscal REAF-REGAF
- Entrega de un manual tributario
- Envío del BOFIPER y Notas de Aviso
- Acceso a la Base de Datos CISS online
- Envío de Boletín Fiscal y Contable de CISS on line
- Acceso a Formularios Fiscales en Internet
- Envío de la Revista de Contabilidad y Tributación del CEF

No está permitida la reproducción total o parcial de esta Revista, ni su almacenamiento o transmisión por ningún medio (electrónico, mecánico, grabación, fotocopia, etc), sin permiso previo del editor.

Ni el editor ni los autores aceptarán responsabilidades ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta revista.

EDITA
Consejo General de Economistas
REAF · REGAF

Depósito legal: M-8.155-1992

ISSN: 1887-8873

Coordinación: Rubén Gimeno Frechel

Diseño: desdecero estudio gráfico

Impresión: Gráficas Menagui

Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid · Tel: 91 577 27 27 · Fax: 91 577 80 97
www.reaf-regaf.economistas.es

Sumario

5 Presentación

7 Reseña de normas publicadas durante los meses de octubre y noviembre

9 Consultas a la Administración

13 Doctrina Administrativa

19 Jurisprudencia Tributaria

Cuando la Administración descubra ventas sujetas a IVA no facturadas, el ingreso en Sociedades será el importe de las mismas descontando el IVA

23 Reseña de artículos doctrinales

27 Cierre del Impuesto sobre la Renta

55 60 Consejos para planificar la Renta 2017

61 Comprobación de valores en el ITP y AJD. Novedades en los criterios administrativos, Francisco de Arcos Melgares

83 Modificaciones efectuadas en la Ley del IVA, introducidas por la recientemente aprobada Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público, Avelino Vázquez Parcero.

Las últimas modificaciones en la Ley del IVA no consiguen cerrar algunos aspectos oscuros en la tributación de los entes públicos

89 Avisos

91 Novedades Bibliográficas

95 LABORAL

Comentario sobre la sentencia 365/2017 de 28 de septiembre 2017. Accidente *laboral in itinere*

Este número siempre es un poco especial por tratarse del último del año y coincidir con la Navidad.

Antes de comenzar con los trabajos forzados de enero, que este año serán más intensos si cabe para los que tengan que presentar el modelo 184 correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas -recordamos que se ha adelantado el plazo para su presentación-, puede ser un buen momento para repasar las operaciones más importantes de personas físicas y sociedades.

A estos efectos, ya os hemos adelantado por vía telemática algún documento que puede ayudar en la planificación del ejercicio, tanto en Renta como en Sociedades, y en este número de la Revista incluimos el correspondiente al Impuesto sobre la Renta, con 60 recomendaciones, en las que intentamos sintetizar posibles medidas a tomar o claves a tener en cuenta.

También incluimos en esta publicación un artículo de Francisco de Arcos, ponente en las últimas Jornadas REAF-REGAF, en el que nos da muchas pistas para oponernos a las propuestas de liquidación por valoraciones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Asimismo, recogemos el artículo del compañero Avelino Vázquez sobre las modificaciones que se han producido en la Ley del IVA con la publicación de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público. Estos cambios intentan solucionar un problema interpretativo que se había producido por determinadas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y vienen a clarificar la tributación, por ejemplo, de la prestación de servicios de transporte municipales o de los de radiodifusión o de televisión cuando se financian con dinero público.

En cuanto al apartado de doctrina, podemos resaltar el criterio administrativo fijado por el TEAC en cuanto a la adquisición a un socio de todas las participaciones en la sociedad con una posterior reducción de capital, que reconduce la operación, desde los rendimientos del capital mobiliario a las ganancias o pérdidas patrimoniales, cuestión que ha sido muy polémica desde hace tiempo.

En cuanto a sentencias, se puede resaltar la del Tribunal Supremo que recoge el criterio de la jurisprudencia comunitaria respecto al IVA, que interpretaba que los ingresos no declarados habría de entenderlos con el IVA incluido, y lo atrae al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, de tal forma que, descubiertas ventas no facturadas, el ingreso a computar será el neto de su importe descontando las cuotas del IVA que engloban.

Como novedades tributarias inminentes, todavía nos queda esperar que se confirme lo anunciado respecto a la conservación, al menos en 2018, de los límites vigentes en 2017 para poder aplicar el régimen de estimación objetiva en el IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, sabiendo que, si esto no se produce, los citados límites sobre ingresos y sobre compras y gastos se verán drásticamente reducidos, y muchas de las actividades que ahora calculan el rendimiento neto y el IVA a ingresar por el sistema de módulos pasarán a estimación directa y a régimen general, respectivamente.

Y para terminar, solo quiero desearos unas felices fiestas y que 2018 os traiga éxitos profesionales y mucha felicidad en lo personal.

Jesús Sanmartín Mariñas
Presidente del REAF-REGAF

I. Normativa estatal

1. **Ley 6/2017, de 24 de octubre**
   Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo.
   B.O.E. de 25 de octubre de 2017

2. **Ley 9/2017, de 8 de noviembre**
   De Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.
   B.O.E. de 9 de noviembre de 2017

3. **Orden HFP/1106/2017, de 16 de noviembre**
   Por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y los plazos de presentación de los modelos 171, 184, 345 y 347.
   B.O.E. de 18 de noviembre de 2017

4. **Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre**
   Por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
   B.O.E. de 30 de noviembre de 2017

5. **Orden ETU/1160/2017, de 21 de noviembre**
   Por la que se modifica la Orden ETU/78/2017, de 31 de enero, por la que se regulan determinados aspectos relacionados con el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados y con los perímetros de referencia para la determinación de los pagos a propietarios de terrenos suprayacentes a concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos.
   B.O.E. de 30 de noviembre de 2017

II. Normativa Autonómica

• Comunidad Autónoma de Castilla La-Mancha

1. **Ley 3/2017, de 1 de septiembre**
   En materia de gestión y organización de la Administración y otras medidas administrativas.
   B.O.E. de 16 de octubre de 2017

• Comunidad Autónoma de La Rioja

1. **Ley 10/2017, de 27 de octubre**
   Se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos
   B.O.R. de 30 de octubre de 2017

III. Normativa Foral del País Vasco

• Normativa Foral de Álava

1. **Orden Foral 583/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de octubre**
   Se aprueba el modelo 231 de declaración de información país por país.
   B.O.T.H.A. de 8 de noviembre de 2017

2. **Orden Foral 621/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 20 de noviembre**
   Se modifica la Orden Foral 711/2002, de 16 de diciembre, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por la

que se aprueba el modelo 781 de declaración informativa de las cuentas vivienda, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador.

B.O.T.H.A. de 27 de noviembre de 2017

- Normativa Foral de Bizcaia

1. **Orden Foral 1787/2017, de 16 de octubre, del diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas**

   Se dictan modelos de documentos para la tramitación de expedientes que correspondan a los convenios de colaboración previstos en el artículo 46 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 169/2014, por el que se aprueba el Reglamento General Presupuestario del Territorio Histórico de Bizkaia, de desarrollo del texto refundido de la Norma Foral 5/2006, de 29 de diciembre, General Presupuestaria y en el Capítulo VI del Título Preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

   B.O.B. de 20 de noviembre de 2017

2. **Orden Foral 2072/2017, de 22 de noviembre, del diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas**

   Se acuerda modificar las fechas de vencimiento del plazo de presentación de ciertos modelos tributarios.

   B.O.B. de 24 de noviembre de 2017

- Normativa Foral de Gipuzkoa

1. **Orden Foral 467/2017, de 7 de noviembre**

   Se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

   B.O.G. de 13 de noviembre de 2017

2. **Orden Foral 517/2017, de 20 de noviembre**

   Se aprueban los modelos 308 y 309 de declaración no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se deroga la orden foral reguladora de las solicitudes de las Cofradías de Pescadores para la presentación de las declaraciones-liquidaciones del impuesto en un solo documento.

   B.O.G. de 24 de noviembre de 2017

I. Ley General Tributaria

1. Obligación de presentar el modelo 720 correspondiente a 2017 si en el año anterior se declararon valores por 60.000 euros, en este año se vendieron por importe de 20.000 y se adquirieron otros por 5.000 euros

Como la obligación de información se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido esa condición a 31 de diciembre, el consultante estará obligado a informar por la pérdida de titularidad de esos valores.

En cuanto a la adquisición de valores por 5.000 euros, como no se ha producido un incremento superior a 20.000 euros, que es el importe mínimo establecido para declarar incrementos respecto de la última declaración presentada, eso no le obliga a presentar la declaración informativa.

D.G.T. Nº V2643-17, 17 de octubre de 2017

2. Incidencia del tipo de cambio en la obligación de presentar el modelo 720 cuando se ha presentado el mismo en ejercicios anteriores

Se trata de una persona física titular de un inmueble en el extranjero, cuyo precio de adquisición consta en moneda distinta del euro, y que ha presentado en un año anterior declaración informativa porque su valor de adquisición fue superior a 50.000 euros.

La cuestión se plantea porque, aplicando el tipo de cambio vigente a 31 de diciembre, el inmueble habría incrementado su valor en más de 20.000 euros respecto al declarado en su día.

El Centro Directivo concluye que, una vez determinado el valor de adquisición del bien inmueble, las variaciones en el tipo de cambio que se produzcan en años posteriores no se tendrán en cuenta para calcular si se ha producido un incremento de valor conjunto superior a 20.000 euros.

D.G.T. Nº V2669-17, 19 de octubre de 2017

II. Impuesto sobre la Renta

1. Calificación de las retribuciones percibidas por los socios de una sociedad civil

Se trata de una sociedad civil dedicada a la hostelería en la que sus socios, además de administradores, prestan servicios, uno como cocinero, y el otro como camarero.

Se nos recuerda lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto, en especial el párrafo que califica como rendimientos de actividades profesionales los percibidos por contribuyentes que presten servicios profesionales a una sociedad que también preste este tipo de servicios, cuando dichos contribuyentes estén incluidos en el régimen de Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

En el caso planteado, con independencia del régimen de cotización a la Seguridad Social de los socios, como no concurren los requisitos antedichos, habrá

que calificar los rendimientos obtenidos por los servicios prestados como rendimientos del trabajo, ya que la entidad no presta servicios profesionales.

Respecto al tipo de retención, se nos dice que las retribuciones por el cargo de administrador se habrán de retener al tipo especial y, sin embargo, las que perciban por sus trabajos de camarero y de cocinero se calcularán por el sistema general para los rendimientos del trabajo.

D.G.T. Nº V2219-17, 5 de septiembre de 2017

III. Impuesto sobre el Patrimonio

1. Tributación en este impuesto de un seguro de vida temporal de supervivencia a prima única instrumentalizado a través de un seguro *unit linked*, con una duración de tres años, produciéndose su extinción al vencer dicho plazo, careciendo de valor de rescate hasta entonces

En primer lugar, hay que tener en cuenta que la valoración de los seguros de vida en el Impuesto sobre el Patrimonio se realiza por su valor de rescate en el momento de devengo, el 31 de diciembre del año de que se trate.

En segundo lugar, en este tipo de seguro sobre el que se consulta, de vida, modalidad para el caso de supervivencia y de capital diferido, según la ley del Contrato de Seguro, los derechos de rescate, los de reducción y anticipo tienen carácter facultativo, y en este caso carece de valor de rescate, ni total ni parcial, durante toda la vida del seguro.

Por lo tanto, al carecer de valor de rescate, este producto no tributará por el Impuesto sobre el Patrimonio.

D.G.T. Nº V2516-17, 5 de octubre de 2017

IV. Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Posibilidad de renunciar a la exención en la transmisión de un local, en el que realizaba la actividad económica un empresario, cuando dicha transmisión se produce con posterioridad al cese en la actividad

La Dirección General trae a colación la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, en la que consideraba que un empresario a efectos de IVA, después del cese en la entrega de bienes y en las prestaciones de servicios, conservaba el derecho a deducir las cuotas soportadas relacionadas con aquella actividad.

La consecuencia que se saca de ese pronunciamiento es que el empresario o profesional no pierde la condición de sujeto pasivo, de manera automática, por el mero cese en la actividad.

Aplicando este criterio a la cuestión planteada, se concluye que el consultante mantiene la condición de sujeto pasivo porque no se ha producido la liquidación de la totalidad del patrimonio empresarial, y que tendrá que cumplir con la obligaciones derivadas de la transmisión del citado local.

Por lo tanto, se tratará de una segunda entrega de edificaciones realizada por

un sujeto pasivo del impuesto, que está exenta, pero que ofrece la posibilidad de renunciar a la misma si el adquirente es a su vez sujeto pasivo con derecho a la deducción al menos parcial del tributo.

En cuanto a los requisitos formales, se reitera que es posible la comunicación fehaciente de la renuncia en la escritura pública en la que se documenta la transmisión, si bien también se necesita declaración suscrita por el adquirente de su condición de sujeto pasivo con derecho a deducir.

Para terminar, se recuerda que este es un supuesto de inversión del sujeto pasivo.

D.G.T. Nº 2802-17, 30 de octubre de 2017

economistas
Consejo General

amplio abanico de revistas técnicas y profesionales al servicio del mundo académico, empresarial, responsables de la administración y economistas

Calidad y diversidad de colaboradores y contenidos.

De gran interés profesional, leídas y consultadas por economistas, directores de empresa y profesionales del ámbito académico y la administración.

Información técnica y eficaz al servicio de la formación permanente de los economistas.

“economistas”
Información general

“3conomi4”
Macroeconomía y universidad

“newsREA+REGA”
Auditoría

“REAF·REGAF revista”
Fiscal

“REFOR revista”
Forense

“boletín REC”
Contabilidad

“actualidad RASI”
Sistemas de la Información

“EAFInforma”
Asesoramiento Financiero

“MarketingNews”
Marketing

I. Ley General Tributaria

1. Un procedimiento de alcance parcial no incluye obligaciones tributarias que no se hallen expresamente definidas en el objeto del procedimiento

Esta Resolución analiza si el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial sobre una determinada obligación, tiene el carácter de requerimiento previo, a efectos de considerar como no voluntaria la regularización efectuada por el contribuyente sobre otras obligaciones tributarias relacionadas con la primera.

En este sentido el Tribunal interpreta que, tratándose de un procedimiento de comprobación de carácter parcial, en el alcance del procedimiento no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido. En consecuencia, se considera voluntaria la regularización practicada por el contribuyente con posterioridad a la notificación o comunicación de inicio del procedimiento, en relación con otras obligaciones tributarias, aun cuando se pudieran entender relacionadas con la primera.

T.E.A.C. Resolución nº 22/2017, de 21 de septiembre de 2017

2. Notificación recepcionada por un empleado de la entidad sin conocimiento de la misma

La cuestión que se plantea en esta Resolución es si la presunción *iuris tantum* de la validez de una notificación formalmente correcta, efectuada por la Administración en el domicilio del contribuyente y recepcionada por una persona que declara ser su empleado, podría ser enervada en el caso de que, a la vista de las circunstancias concretas concurrentes en la fecha de su recepción, se alegue y acredite que la participación de esa persona en la recepción de la notificación fue improcedente. Dichas circunstancias se acreditarían mediante informes médicos del empleado que le califican como inadecuado para esa función, o en el emprendimiento de acciones disciplinarias o de exigencia de responsabilidad hacia el mismo.

El Tribunal recuerda que el supuesto que más frecuentemente se examina por los Tribunales es el de la notificación a un tercero que guarda cercanía o proximidad geográfica con el destinatario (empleada/o del hogar, conserje o portero/a de una finca, vigilante del edificio, etc.). En estos casos, corresponde al contribuyente el esfuerzo de probar que, pese al cumplimiento de las normas que regulan las notificaciones, el acto o resolución no llegó a tiempo para que el interesado pudiera reaccionar contra el mismo.

El Tribunal interpreta que, en este caso, las manifestaciones de la empresa no constituyen prueba suficiente del hecho que se pretende demostrar. La empresa interesada no actuó con la diligencia que le era exigible, pues si sospechaba que la persona empleada que se hacía cargo de las notificaciones no era la idónea para este tipo de trabajo, debió haberle revocado tal responsabilidad o, a la vista de los sucesivos incumplimientos, debió de haber cursado algún tipo de advertencia o amonestación a tiempo que sirviera de prueba suficiente para enervar la presunción *iuris tantum* de la validez de la notificación.

T.E.A.C. Resolución nº 1485/2017, de 28 de septiembre de 2017

3. Incumplimiento de un requisito que genera la inaplicabilidad sobrevenida de un beneficio fiscal. Cómputo del plazo de prescripción

La cuestión controvertida consiste en determinar cuál es el día inicial del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en aquellos casos en los que un obligado tributario aplica en su autoliquidación un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de determinados requisitos, si se produce el incumplimiento efectivo de uno de ellos a futuro.

En este sentido, el Tribunal distingue entre dos escenarios distintos. Por un lado, en aquellos casos en que no estuviese previsto específicamente un plazo para regularizar la situación tributaria tras el incumplimiento del requisito, regirá el plazo de prescripción de cuatro años, tanto para la regularización voluntaria por parte del obligado tributario como para la comprobación de su situación tributaria por la Administración, a contar desde que se produzca el incumplimiento del requisito.

Por otro lado, en aquellos casos en los que esté previsto específicamente un plazo para presentar la autoliquidación por la que se debe regularizar la situación tributaria, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice dicho plazo.

T.E.A.C. Resolución nº 5710/2016, de 14 de septiembre de 2017

4. Responsabilidad solidaria si existen indicios del conocimiento de una operación fraudulenta

La cuestión que se plantea en esta Resolución consiste en determinar si es conforme a derecho la declaración de responsabilidad solidaria en aquellos casos en los que, tratándose de una ocultación o transmisión compleja de bienes o derechos, el responsable no haya intervenido formalmente en todas la fases del proceso, pero existan indicios de que conocía o podía conocer que de esa operación podrían derivarse perjuicios para la Administración.

El supuesto de hecho versa sobre una operación de adjudicación en pago de deuda de varios inmuebles cedidos a una entidad financiera en calidad de acreedor hipotecario. Del total del importe del IVA correspondiente a la operación, la cantidad de 125.000 euros fueron ingresados en otra cuenta de la misma entidad financiera, a nombre de una entidad vinculada al deudor principal. Dicha cantidad se destinó de forma inmediata a cancelar cuotas impagadas de otro préstamo que se había concedido por la misma entidad financiera. Esa cantidad es el importe al que se extendió el alcance de la responsabilidad.

El Tribunal considera responsable solidaria a la entidad financiera, y extiende este supuesto de responsabilidad a aquellos casos en los que se acredite, por medio de pruebas indiciarias y presunciones, que el responsable solidario tenía conocimiento de la operación de ocultación.

T.E.A.C. Resolución nº 6425/2016, de 26 de octubre de 2017

5. Inclusión en la Dirección Electrónica Habilitada a una sociedad que está inactiva hace mucho tiempo

El contribuyente, sociedad de responsabilidad limitada, entiende que su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada debe ser anulada al tratarse de una entidad inactiva desde hace 14 años que carece de recursos económicos, señalando asimismo el interesado su imposibilidad de hacer frente a la disolución de la entidad al tratarse de un proceso dilatado y costoso.

El Tribunal no atiende el recurso, ya que el recurrente está dado de alta en el censo de empresarios y profesionales y, además, se encuentra dentro de las personas y entidades obligadas a recibir sus notificaciones por medios electrónicos. El hecho de estar inactiva no resulta significativo a estos efectos en tanto en cuanto no se inscriba en el Registro Mercantil la escritura pública de su extinción y se cancelen los correspondientes asientos registrales.

T.E.AC. Resolución nº 7083/2014, de 2 de noviembre de 2017

II. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Cualquier causa de separación de socio dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial

Esta Resolución tiene por objeto determinar la calificación otorgada a la renta obtenida por el contribuyente como consecuencia de la transmisión de todas las acciones a la propia sociedad en que participa para su amortización vía reducción de capital. En este sentido, la Inspección sostiene que la renta percibida por el contribuyente tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario cuando la reducción de capital ha sido instrumentada precisamente mediante la adquisición de dichas participaciones al socio para su inmediata amortización.

Sin embargo, el Tribunal Regional entendió que, como la operación realizada ha dado lugar a la separación del socio de la sociedad, procede la aplicación de la regla especial de valoración en caso de separación de socio, calificando la renta obtenida como ganancia patrimonial que, en el caso examinado, podría beneficiarse de los coeficientes de abatimiento.

El Tribunal Central confirma la aplicación de la regla especial de valoración por su carácter más específico, y declara que la norma no distingue las causas de la separación del socio que justifican su aplicación, debiendo así entenderse que los supuestos de 'separación de los socios' recogen todos los casos en los que el socio deja de ostentar tal condición respecto de la sociedad.

T.E.A.C. Resolución nº 6943/2014, de 11 de septiembre de 2017

III. Impuesto sobre el Valor Añadido

1. El plazo de un año de caducidad del derecho a repercutir opera solamente cuando no se ha expedido factura

En un procedimiento de expropiación forzosa la entidad expropiada expide factura donde declara la operación exenta, al entender que resulta de aplicación la exención referida a la entrega de terrenos rústicos. La Inspección cuestiona la aplicación de la ci-

tada exención, pues el terreno se va a destinar a fines educativo-culturales, y no a parques, jardines o superficies de uso público. En consecuencia, declara la operación sujeta y no exenta.

El contribuyente firma en conformidad, aceptando la interpretación de la Inspección, y remite factura rectificativa al Ayuntamiento, añadiendo al justiprecio la cuota del IVA correspondiente. En este sentido, el Ente municipal interpreta que ha caducado el derecho a repercutir, pues ha transcurrido más de un año desde el devengo de la operación. La entidad recurrente, por su parte, entiende que al haberse emitido previamente una factura, el plazo para su rectificación es de cuatro años.

El Tribunal concluye que nos encontramos ante un caso de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas y, por tanto, el plazo de prescripción es de cuatro años.

T.E.A.C. Resolución nº 1597/2014, de 21 de septiembre de 2017

2. El Ayuntamiento está obligado a soportar la repercusión del Impuesto si expropia a un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad

La cuestión que se plantea en la presente Resolución consiste en determinar si es procedente o no la repercusión del Impuesto por parte de la entidad reclamante, expropiada por el Ayuntamiento, y por tanto si este último tiene la obligación de soportarla.

El Tribunal interpreta que la expropiación forzosa de un bien constituye una entrega de bienes a efectos del IVA, sujeta al mismo, siempre que el transmitente tenga la consideración de empresario o profesional y los bienes expropiados estén integrados en un patrimonio afecto a su actividad económica.

En estos casos, el adquirente deberá soportar el impuesto repercutido, salvo que resulte de aplicación alguna de las exenciones previstas en la normativa del Impuesto, al tratarse de bienes inmuebles. El devengo de esta entrega se producirá con la firma del Acta de Ocupación.

T.E.A.C. Resolución nº 1597/2014, de 21 de septiembre de 2017

IV. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

1. Período impositivo a tomar en consideración para concretar si alguna persona, distinta del fallecido, cumple con la condición de ejercer funciones de dirección en la empresa y de percibir retribuciones suficientes por ello

Como sabemos, para gozar de la reducción estatal del 95 por 100 en la sucesión empresarial, es necesario que se cumplan una serie de requisitos, entre otros, que el causante o alguien del grupo familiar ejerciera efectivamente funciones de dirección en la entidad que se hereda y por cuya realización percibiera una remuneración que representara más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si, cuando cumple los requisitos un familiar del causante, se han de tener en cuenta los datos correspon-

dientes a 31 de diciembre del año anterior al fallecimiento, o bien se toman los datos del período impositivo en el que se produce el fallecimiento.

El Tribunal reitera su criterio y determina que, en estos casos, el período impositivo a computar es el propio ejercicio del fallecimiento del causante, para ver si hasta el momento del fallecimiento las retribuciones percibidas por el heredero cumplen con los requisitos exigidos.

T.E.A.C. Resolución nº 7323/2014, de 10 de noviembre de 2017

I. Ley General Tributaria

1. Posibilidad de aportar pruebas en recurso de reposición cuando no se aportaron durante el procedimiento administrativo

La Inspección de los tributos no tuvo en cuenta la documentación aportada por el recurrente en el recurso de reposición porque entendió que debió de aportarse durante el procedimiento de investigación y de comprobación, momento en el que fue requerida la misma.

El recurrente estaba dado de alta en el servicio de notificación obligatoria electrónica. La Inspección reconoce que durante el procedimiento se realizaron notificaciones por el sistema de notificación electrónica, pero que en otras ocasiones se realizaron de manera presencial a través de agente tributario. La Administración justifica esta conducta porque la notificación presencial es más rápida, y la otra forma de notificar supone esperar diez días para saber, en cada caso, si el interesado la ha recibido o rechaza la notificación.

El Tribunal entiende que esta dualidad en las notificaciones ha producido indefensión para el interesado. Cuando un contribuyente está acogido al sistema de notificación electrónica, todas las notificaciones deben recibirse por este medio.

Audiencia Nacional, nº de Recurso 147/2016, de 18 de julio de 2017

II. Impuesto sobre Sociedades

1. Deducción de gastos publicitarios insertos en elementos de la empresa

En el caso objeto de análisis en esta sentencia la Administración suprime las deducciones practicadas en la cuota del Impuesto, en concepto de gastos de publicidad vinculados a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, en el marco de la Ley 49/2002.

La cuestión a dilucidar consiste en averiguar cuál es la base de deducción de este tipo de gastos, cuando el soporte material de la publicidad es un elemento del producto que comercializa la entidad, cuya finalidad no es solo publicitaria, como por ejemplo las latas de refrescos donde se incluye publicidad de un determinado evento patrocinado por el empresario que vende esos refrescos.

Este tipo de publicidad supone asumir una serie de costes consistentes en trabajos de diseño gráfico y en la adaptación de las líneas de producción de dichos envases, a fin de que la rotulación de los mismos incluya la publicidad. En este sentido, el Tribunal diferencia entre dos supuestos. Por un lado, aquellos en los que puede diferenciarse fácilmente el coste correspondiente a la publicidad. En estos casos la Administración podrá exigir al contribuyente que justifique los costes correspondientes a cada una de las partes.

Por otro lado, aquellos en los que es difícil realizar esa diferenciación, por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria. En estos casos se podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un so-

porte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Tribunal Supremo, nº de Recurso 1351/2016, de 13 de julio de 2017

2. Las ventas en B incluyen el IVA

En este recurso de casación se enfrentan las siguientes posturas. Por un lado, la Administración interpreta que, cuando se trata de ventas contabilizadas en B y situadas al margen de la legalidad por voluntad de las partes, no se entiende incluido el IVA en el precio de dichas ventas. Por otro lado, el contribuyente defiende lo contrario en base al principio de neutralidad del Impuesto pues, en otro caso, el tributo resultaría ingresado directamente por la empresa sin haberlo ingresado previamente el consumidor.

El Tribunal, basando su interpretación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entiende que en el precio convenido por las partes debe incluirse el IVA. Asimismo, al determinar la base imponible correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, en los casos en que la Inspección descubra operaciones ocultas sujetas al IVA no facturadas, debe incluirse dicho Impuesto en el precio pactado por las partes por dichas operaciones.

Tribunal Supremo, nº de Recurso 194/2016, de 27 de septiembre de 2017

III. Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Aplicación de la exención para las prestaciones de servicios financieros de agrupaciones autónomas de personas a favor de sus miembros

La Directiva del Impuesto, dentro del capítulo titulado exenciones, aplicables a ciertas entidades de interés general, regula una exención para las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, cumpliéndose ciertos requisitos.

Una entidad de crédito plantea al Tribunal si la exención citada es de aplicación a las entidades financieras en cuanto a que realizan servicios financieros exentos. El Tribunal interpreta que la exención únicamente tiene por objeto las agrupaciones de personas cuyos miembros ejerzan actividades de interés general y, por lo tanto, los servicios prestados por una agrupación, cuyos miembros ejerzan una actividad económica, en el ámbito de los servicios financieros que no constituya tal actividad de interés general no disfrutan de dicha exención.

Esta exención se ha traspuesto a nuestro derecho interno en el artículo 20.Uno 6º estableciendo la exención a los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción, cuando tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma y que los miembros se limiten a

reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Asunto C-326/15, de 21 de septiembre de 2017

2. Deducibilidad de las cuotas soportadas por un servicio prestado a título gratuito a un tercero

Un inversor privado adquiere varios terrenos donde construirá viviendas. Acuerda con el municipio, donde se ubican los inmuebles, realizar por su cuenta la rehabilitación de una estación de bombeo de aguas residuales para posteriormente conectar las viviendas construidas a dicha estación de bombeo. La Administración tributaria niega la deducción de las cuotas soportadas por la rehabilitación porque se han realizado a título gratuito, dado que la estación de bombeo es propiedad del municipio y, por lo tanto, no constituye un activo del inversor privado.

Se trata de decidir si el hecho de que una prestación de servicios se haga a título gratuito basta para negar el derecho a deducir las cuotas soportadas.

El Tribunal interpreta que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el impuesto soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario, cuando este último se beneficia a título gratuito del resultado de esos servicios y éstos son utilizados tanto por ese sujeto pasivo como por ese tercero en el marco de sus actividades económicas, en la medida en que los antedichos servicios no vayan más allá de lo que resulta necesario para permitir realizar operaciones gravadas posteriormente y en que su coste esté incluido en el precio de esas operaciones.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C 132/16, de 14 de septiembre de 2017

IV. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

1. A efectos de la aplicación de la reducción por donación de empresa familiar, el cumplimiento del requisito de la obtención del negocio de la principal fuente de renta del donante puede cumplirse mediante una autoliquidación complementaria

En la donación de una oficina de farmacia la Administración suprime la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al considerar que no se cumple el requisito referido a la principal fuente de renta del donante. Resulta necesario para la aplicación de la reducción que los rendimientos de actividades económicas del transmitente constituyan al menos el 50 por ciento de su base imponible.

En base a la autoliquidación presentada por la donante, los rendimientos no alcanzaban el porcentaje mínimo exigido. Sin embargo, con posterioridad se presentó una autoliquidación complementaria que reducía los gastos fiscalmente deducibles, y arrojaba un rendimiento superior que sí superaba el 50 por ciento de la base imponible a estos efectos.

La Administración y el Tribunal Superior de Justicia, que analizaron los hechos, negaron la posibilidad de atender al rendimiento derivado de la complementaria, pues se presentó una vez iniciado el procedimiento de comprobación. En este sentido, el Tribunal Supremo interpreta que el contribuyente tiene el derecho de presen-

tar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas si se constata la existencia de errores, a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas constituían la fuente principal de renta de la donante, aunque ello tenga lugar una vez iniciado el procedimiento de comprobación.

Lo esencial, a juicio del Tribunal, es determinar si concurren o no los requisitos para tener derecho a la reducción, a pesar de que ello suponga, en este caso, reconocer que la donante incumplió inicialmente sus obligaciones tributarias declarando un rendimiento neto inferior al debido.

Tribunal Supremo, nº de Recurso 2488/2016, de 12 de julio de 2017

V. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

1. A efectos de la comprobación de valores, se debe escoger el método de valoración que mejor determine el valor real del bien

El contribuyente adquiere una vivienda y sus anejos por 65.000€. La oficina liquidadora fija un valor comprobado de 120.230,12€, obtenido mediante el método de estimación por valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal.

El contribuyente recurre a un método distinto para realizar su valoración, el de los precios medios de mercado. Interpreta que la Administración no ha procedido a valorar el inmueble por este método porque, de ser así, se hubiera percatado de que el importe abonado se corresponde con el valor de mercado.

Analizados los hechos, el Tribunal concluye que se debe elegir el método de valoración que mejor determine el valor real del bien, entendiendo que en este caso se corresponde con el utilizado por el contribuyente. Asimismo, indica la necesidad de justificar la elección de un método de valoración, que arroje un resultado superior al declarado por el contribuyente, con la suficiente motivación por parte de la Administración.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, nº de Recurso 49/2016, de 9 de marzo de 2017

2. El sujeto pasivo de la concesión de un préstamo hipotecario es el prestatario

El contribuyente solicita la nulidad con respecto a las condiciones generales de contratación insertas en el préstamo hipotecario suscrito con la entidad demandada, por considerarlas abusivas. Una de esas condiciones consistía en que todos los tributos inherentes a la operación del préstamo hipotecario corrían a cargo del contribuyente.

Según el Juzgado, la redacción genérica de la cláusula que sin distinción alguna obliga al consumidor a hacerse cargo de cualesquiera tributos, sin tener en cuenta la distribución que de esa obligación hacen las normas legales o reglamentarias existentes, la hacen merecedora de la condición de abusiva.

Sin embargo, en relación al sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, tanto la Ley del Impuesto como el Reglamento, que tienen carácter imperativo, disponen que el sujeto pasivo es el prestatario. En consecuencia, el Juzgado no obliga a la entidad bancaria a la restitución del importe satisfecho por este concepto.

Juzgado de Primera Instancia de Madrid nº 101 bis, nº de Recurso 221/2017, de 7 de septiembre de 2017

I. Estudios Financieros Nº 415 y 416

1. El impuesto sobre sociedades del futuro (415).
   Ubaldo González de Frutos

2. La directiva antiabuso (III). Asimetrías híbridas (415).
   Eduardo Sanz Gadea

3. Discapacidad e IRPF: Un estudio de la regulación de los beneficios, requisitos y otras medidas fiscales de protección de las personas con discapacidad y sus familias (415).
   Joaquín Pérez Huete

4. Reflexiones sobre la reactivación de la BICCIS en la Unión Europea y su relación con las tendencias fiscales multilaterales (415).
   Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

5. La sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas en el marco de la asistencia jurídica gratuita (416).
   Luis Alberto Malvárez Pascual

6. La eliminación de la doble imposición en las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea: ¿Una misión (im)posible? (416).
   José Miguel Martín Rodríguez

7. Duración, retroacción y prescripción de las actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015 (416).
   Francisco de Asís García Sarabia

8. Responsabilidad penal de los administradores. Delito tributario o concurso culpable (416).
   David Ricardo Pérez-Bustamante Yabar

II. Carta Tributaria Nº 31, 32 y 33

1. La exención subjetiva de la Iglesia católica en el ICIO y las Ayudas de Estado (31).
   V. Alberto García Moreno

2. Modificación del Convenio sobre doble imposición de España con México (31).
   Néstor Carmona Fernández

3. Propuesta de Directiva para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas (31).
   Silvia López Ribas

4. Actuación inspectora. Sociedad interpuesta. Simulación. Acuerdo sancionador. Supuesto de hecho. Comentario (31).
   Carmen Márquez Sillero y Antonio Márquez Márquez

5. El Impuesto autonómico sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y el poder financiero de las Comunidades Autónomas (31).
   V. Alberto García Moreno

6. Informe de la comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local (31).
   Óscar del Amo Galán

7. Análisis fiscal del Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica. Julio 2017 (32).
   J. Javier Pérez-Fadón Martínez

8. La implementación del Plan de Acción BEPS en la UE (32).
   José Antonio Barciela Pérez

9. Cambio de sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el supuesto de concesión administrativa de un aparcamiento de residentes (32).
   Óscar del Amo Galán

10. Modificación Resolución DUA, adaptaciones al nuevo CAU (32).
    Pablo Renieblas Dorado

11. Tasas y prestaciones públicas. Algunas precisiones jurisprudenciales (32).
    Antonio Martínez Lafuente

12. Obligación autónoma de retener y principio de buena administración (32).
    Fernando Sixto de Torres Romo

13. Consecuencias fiscales de la situación en Cataluña (33).
    J. Javier Pérez-Fadón Martínez

14. La solidaridad tributaria (art. 35.7 LGT). La apariencia oculta la realidad (33).
    Juan Miguel Martínez Lozano

15. Tributación en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la donación de la nuda propiedad de un inmueble con reserva del usufructo y retención del poder de disposición (33).
    Óscar del Amo Galán

16. Problemática de la tributación de las sociedades profesionales (33).
    Javier Argente Álvarez

17. Aspectos tributarios de la constitución y extinción de las comunidades de bienes (33).
    Antonio Martínez Lafuente

III. Quincena Fiscal Nº 15-16, 17, 18, 19 y 20/17

1. El "suministro inmediato de información" en el IVA, a la luz de la normativa de la Unión Europea y de los principios de buena regulación (15-16/17).
   Isaac Ibáñez García

2. Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma (15-16/17).
   Ester Machancoses García

3. Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas (15-16/17).
   Juan López Martínez

4. La prestación de maternidad de la seguridad social como renta exenta en el IRPF estatal y de los territorios forales (a propósito de unas sentencias contradictorias) (15-16/17).
   Mª Asunción Gómiz Chazarra

5. La neutralización de híbridos en la Directiva ATAD 2 (15-16/17).
   Jorge de Juan Casadevall

6. Reflexiones en torno al "IBI comercial" (17/17).
   Fátima Pablos Mateos

7. El artificioso gravamen de la modificación del valor de tasación para subasta en el marco del Impuesto sobre actos jurídicos documentados propugnado por

los criterios de la Dirección General de Tributos (17/17).
José Daniel Sánchez Manzano

8. La exención por fabricación de medicamentos en el Impuesto sobre el Alcohol (17/17).
Antonio Fernández de Buján y Arranz

9. Los impuestos sobre las estancias turísticas en España (18/17).
Adoración Borja Sanchís

10. Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED (18/17).
Ignacio Cruz Padial y Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

11. Cuestiones tributarias y economía colaborativa (18/17).
Miguel Ángel Sánchez Huete

12. El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII) (18/17).
Luis María Romero Flor

13. Concierto económico: algunas consideraciones generales (19/17).
Javier Armentia Basterra

14. La relevancia invalidante de los defectos formales de los actos tributarios según la doctrina del Tribunal Supremo: ¿un retroceso en las garantías del contribuyente? (19/17).
Aurora Ribes Ribes

15. Cooperación transfronteriza contra prácticas abusivas en la prestación de servicios en el IVA (19/17).
Enrique de Miguel Canuto

16. Fuentes tradicionales del Derecho tributario internacional y de la UE. Nuevos estándares internacionales de respuesta a fenómenos globales (20/17).
Gracia Mª Luchena Mozo

17. La nueva propuesta de la Comisión Europea para la implantación de una base imponible común consolidada en el Impuesto sobre Sociedades: ¿a la segunda va la vencida? (20/17).
Juan Calvo Vérgez

18. La regulación del Suministro Inmediato de Información (20/17).
Ana María Delgado García

IV. Gaceta Fiscal Nº 378 y 379

1. Las fuentes del derecho financiero en la Constitución española desde la perspectiva territorial (378).
José María Pérez Zúñiga

2. La conformidad penal en el derecho español. Especial referencia a la persona jurídica como sujeto del delito de defraudación tributaria (379).
M.ª Luisa Ruesta Botella

Cierre del Impuesto sobre la Renta 2017

0. Introducción

Antes de que finalice cada ejercicio llega el momento de que los contribuyentes recordemos las operaciones económicas realizadas en lo que va de año, las rentas obtenidas, si hemos adquirido o transmitido algún bien o derecho o si nos hemos beneficiado de alguna ayuda o subvención. También conviene desempolvar la declaración y las notas del IRPF 2016 y los tres anteriores para ver si dejamos algún saldo negativo pendiente que podamos aprovechar en la próxima declaración o si realizamos en su día rentas que estén pendientes de imputarse en los años siguientes.

Una vez hecho este ejercicio podemos realizar un pre cálculo de lo que tendremos que pagar a mediados de 2018 por la Renta 2017. A continuación, toca ponerse a pensar qué operaciones queremos o podemos hacer antes del 31 de diciembre, y cuáles nos convienen más al objeto de minimizar el pago final por este impuesto.

En este documento sin pretender, desde luego, hacer un recorrido exhaustivo por todos los elementos del impuesto, intentamos recordar aspectos siempre importantes, criterios administrativos o jurisprudenciales relativamente novedosos y dar algunas pautas para que determinados contribuyentes puedan optimizar su tributación. Naturalmente, dependiendo del perfil del contribuyente, las posibilidades de incidir en la cuota serán diferentes.

Quizás los recursos más conocidos en este sentido son los que afectan a mayor número de contribuyentes: agotar los límites de aportaciones a sistemas de previsión social o de inversión en vivienda. Asimismo se puede mejorar nuestra situación a través de la compensación de rentas, especialmente en ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de bienes o derechos.

Por último, resaltar las posibilidades de los mayores de 65 años en cuanto a la exención de las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de su vivienda habitual y en la de todo tipo de elementos patrimoniales pero, en bienes o derechos diferentes, a condición de reinvertir el importe obtenido en la constitución de una renta vitalicia.

Incluso en estos casos no es posible generalizar, lo que para un contribuyente es conveniente para otro no servirá de nada y, en definitiva, habrá que analizar caso a caso y buscar a cada uno su solución, si la tiene.

Rentas por las que no se tributa

Prestación por maternidad

En relación a la prestación por maternidad del Instituto Nacional de la Seguridad Social, el criterio de la Administración considera que se trata de una renta sujeta y no exenta. De este modo, si durante 2017 ha percibido este tipo de prestación, deberá imputarla como un rendimiento del trabajo más. Sin embargo, existen pronunciamientos de Tribunales en sentido contrario.

® La causa real de concesión de estas prestaciones no es la maternidad en sí misma considerada como una finalidad a proteger, sino la suspensión de la relación laboral que origina la situación de maternidad. En consecuencia, el trato fiscal diferenciado aplicable a las prestaciones por maternidad satisfechas por la Seguridad Social respecto a las prestaciones por maternidad satisfechas por los demás Entes Públicos, que sí estarían exentas por contemplarlo expresamente la Ley del Impuesto, no es algo caprichoso, sino que obedece a la distinta naturaleza de cada prestación (DGT V0954-17 y Resolución del TEAC Nº 07334/2016, de 2 de marzo de 2017).

® La redacción de la norma que tipifica la exención amplía necesariamente el beneficio fiscal a aquellas prestaciones por maternidad que tengan procedencia de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 6 de julio de 2016).

Becas

Se encuentran exentas las becas públicas y las concedidas por entidades a las que se le aplican los beneficios del mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo, cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria.

® Las cantidades que los Ayuntamientos destinan a que el alumnado, matriculado en centros públicos y privados concertados que cursan Enseñanza Obligatoria o Formación Profesional Básica, adquiera libros de texto y material escolar puede considerarse beca pública y, como tal, se encontrará exenta siempre que su concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria (DGT V1049-17).

® Las ayudas concedidas por un Ayuntamiento destinadas a la escolarización de niños en las guarderías, cuyo servicio se preste mediante contrato de concesión de obra pública, se pueden considerar becas públicas exentas para cursar estudios reglados, ya que así se considera la educación infantil (DGT V1955-17).

Indemnizaciones por responsabilidad civil

Si durante 2017 ha recibido una indemnización por haber sufrido algún daño personal, ya sea moral, físico o psíquico, no tributará por la cuantía legal o judicialmente reconocida para estos daños. Sería el caso por ejemplo de una negligencia médica, de un accidente de circulación o de discriminación sexual. La parte que no queda exenta se califica de ganancia patrimonial.

® Ante la falta de intervención judicial, si no existe norma legal que fije la cuantía, la indemnización tributará en su totalidad (DGT V0289-15).

® Si no es por accidente de circulación, para que la indemnización esté exenta debe existir juicio, aunque basta con un acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento, etc.

® También, si son los herederos quienes reciben la indemnización, estará exenta y no tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

® No resulta de aplicación la exención a la indemnización reclamada a un despacho de abogados por su negligencia al no tramitar una reclamación, pues esta ampara únicamente daños a personas y no daños patrimoniales (DGT V2229-09).

Indemnización laboral por despido o cese del trabajador

Si ha sido despedido de la empresa donde prestaba sus servicios y ha recibido una indemnización que no excede de la obligatoria según el Estatuto de los Trabajadores y su normativa de desarrollo, no deberá imputar ninguna cuantía si ésta no supera 180.000€. Tampoco tributa la indemnización si el despido se ha producido por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o fuerza mayor y no sobrepasa la obligatoria según el Estatuto o los citados 180.000€.

El límite anterior no se aplica a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos antes de agosto de 2014 ni a los despidos posteriores a dicha fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo cuyo periodo de consultas se hubiera iniciado con anterioridad. En caso de pacto entre el trabajador y la empresa, la indemnización tributa, pero si se recibe de una sola vez o de forma fraccionada, en ese caso el número de años de generación, dividido entre el periodo del fraccionamiento, ha de ser mayor de 2.

® La cuantía percibida tiene que estar fijada con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

® El exceso sobre dicha cuantía se podrá reducir por irregularidad en un 30 por 100 cuando se corresponda con un derecho generado en más de 2 años (DGT V1962-17).

® Respecto a la calificación de una relación con la empresa, el criterio administrativo (TEAC, Resolución Nº 3737/2017, de 8 de junio de 2017) es que la inspección está facultada para calificarla a efectos de determinar la indemnización exenta.

® La aceptación por parte del trabajador de la prejubilación mediante acuerdo o contrato, con el reconocimiento de partidas económicas, es un cese voluntario que no puede equipararse a un despido y, por tanto, no puede acogerse a la exención (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 12 de julio de 2013, Rec. Nº 427/2008).

® Como no queda exento el importe acordado en virtud de convenio, pacto o contrato, en caso de despido improcedente es necesario acudir al Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) para que la indemnización quede exenta (DGT V1774-16).

® Debe existir una desvinculación real entre la empresa y el trabajador. Si la misma entidad u otra vinculada le contrata de nuevo antes de que transcurran 3 años desde que fue despedido, se presumirá que no existe desvinculación efectiva del empleador y, salvo prueba en contrario, habrá que presentar declaración complementaria en la que se incluya la indemnización (DGT V0014-15).

® En cuanto a las indemnizaciones por despido del personal de alta dirección, el criterio administrativo entiende que no están exentas en ninguna cuantía al no existir un mínimo obligatorio (DGT V1965-15). Se podría argumentar lo contrario con base en la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014, interpretación re-

cogida recientemente por la Audiencia Nacional en Sentencia de 8 de marzo de 2017, Rec. Nº 242/2015.

® Si los derechos económicos derivados de la extinción de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo alcanzado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción, no cabe admitir la existencia de un período de generación superior a dos años (DGT V3171-15).

® La indemnización mínima por despido improcedente prevista para los deportistas profesionales debe considerarse exenta de tributación (DGT V1197-13).

Retribuciones en especie

Algunas de las retribuciones del trabajo en especie no tributan, como por ejemplo el cheque-transporte, el cheque-restaurante o el seguro médico que paga la empresa, teniendo otras una valoración determinada. Por ello puede ser interesante pactar con el empleador que una parte de la retribución sea en especie en lugar de en dinero. Este acuerdo debe constar en el contrato laboral.

Cuando la retribución no quede exenta hay que calcular la valoración aplicando las normas especiales que el legislador regula para las rentas del trabajo, como sucede con el uso de la vivienda o del vehículo por parte de los trabajadores. Para rentas distintas a las del trabajo se atenderá al valor de mercado de las mismas. En ambos casos, a la valoración que resulte de lo anterior habrá que añadir el correspondiente ingreso a cuenta, salvo que se le repercuta al trabajador.

® Respecto a la utilización de vehículos automóviles puede interesar que se trate de uno eficiente energéticamente porque, de esta manera, la renta a imputar se podrá reducir hasta en un 30 por 100.

® En cuanto a los seguros médicos para el trabajador, su cónyuge e hijos, el límite de los pagos que no tributan por estas pólizas es de 500€/año (para cada una de las personas aseguradas). Este límite se amplía a 1.500€ en el supuesto de que el asegurado (trabajador, cónyuge o hijos) sea discapacitado.

® Cuando una sociedad, que presta servicios profesionales, pone a disposición de su socio y administrador único un vehículo para que lo utilice, tanto para fines relacionados con la actividad de la sociedad como para fines particulares, el uso privado constituirá renta en especie y deberá valorarse a valor de mercado, al provenir de una actividad económica, y no por la regla especial para valorar el uso particular del automóvil por un trabajador.

® La prima satisfecha por una entidad por una póliza de seguro de responsabilidad civil, para cubrir los riesgos asumidos por la misma en relación con el ejercicio de las funciones de sus administradores, directivos y patronos, no constituye una retribución del trabajo en especie (DGT V0869-17).

® Resulta de aplicación la exención establecida para la entrega de alimentos en cantinas o comedores de empresa a las comidas o al catering servidos en el centro de trabajo por empresas externas, cuando la empresa no dispone de comedor propio (DGT V0752-17).

® En el caso de laboratorios farmacéuticos que invitan a personal sanitario a la asistencia a congresos, se considera que se trata de retribuciones en especie y, para que las mismas no estén sujetas, es preciso que los estudios que se desarrollen sean dispuestos por los empleadores, que se financien por ellos y que se persiga la actualización, capacitación o el reciclaje profesional (TEAC, Resolución Nº 03645/2013, de 4 de abril de 2017).

Sin embargo, según el proyecto de Real Decreto que modificará el Reglamento del Impuesto, es posible que esta situación cambie y, en la generalidad de los casos, no se sujeten a tributación este tipo de retribuciones en especie, lo que, si finalmente se aprueba, se aplicará ya para 2017.

Percepción de la prestación por desempleo por la modalidad de pago único

Si durante 2017 ha pasado a la situación de desempleo, debe tener en cuenta que no tributan las prestaciones reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando sean percibas bajo la modalidad de pago único. Esto será así cuando las prestaciones se destinen a la realización de un trabajo por cuenta propia, o bien a la incorporación como socio a cooperativas de trabajo asociado o a sociedades laborales.

Para tener derecho a la modalidad de pago único es necesario cumplir con una serie de requisitos como el cese definitivo en la relación laboral, tener al menos 3 meses de prestación pendientes de percibir, no haber obtenido el reconocimiento de un pago único en los 4 años anteriores a la fecha de solicitud, o iniciar la actividad en el plazo máximo de un 1 mes desde la concesión del derecho y siempre con fecha posterior a la solicitud.

® Esta exención está condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de 5 años en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado. También a la aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad en el caso del trabajador autónomo.

® El incumplimiento de la condición de destinar la cuantía recibida a ejercer una actividad económica como trabajador autónomo, o de la de constituir una sociedad limitada para desarrollar la misma actividad, haría perder el derecho a la exención (DGT V2378-16)

® Si en la prestación por desempleo (modalidad de pago único) se incluye una subvención que consiste en el abono del 100 por 100 de la aportación del trabajador a las cotizaciones sociales, le será aplicable la exención al importe percibido por la referida subvención (DGT V1403-17).

Transmisión de elementos patrimoniales por mayores de 65 años

Si ya ha cumplido los 65 años y está pensando en transmitir una vivienda con plusvalía, ésta no tributa cuando la edificación que se transmite constituya, en el momento de la venta, su vivienda habitual (se considera que se transmite la vivienda habitual si adquirió tal condición, incluso cuando la transmisión se produjera en los 2 años siguientes a que dejara de serlo). No es necesario reinvertir el importe obtenido en la transmisión en ningún otro bien.

Si en lugar de la vivienda habitual se transmite otro elemento patrimonial, tampoco se tributará por la ganancia obtenida si el importe total se destina a la constitución de una renta

vitalicia asegurada, con un límite máximo de 240.000€, antes de que transcurran 6 meses desde la enajenación.

- El plazo de 2 años desde que se dejó de habitar la vivienda, sin que pierda la condición de vivienda habitual, se empieza a computar desde el momento en que el inmueble dejó de constituir su vivienda habitual (DGT V1040-10), resultando indiferente que se hubiera alquilado durante dicho período (DGT V0791-10).
- El requisito de residencia habitual supone una utilización efectiva y permanente de la vivienda por parte del contribuyente y, por tanto, su cumplimiento es una cuestión de hecho que podrá acreditarse por los medios de prueba válidos en Derecho y, sin que a estos efectos, el empadronamiento en un lugar determinado pueda considerarse ni absolutamente necesario ni por sí solo prueba suficiente de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad y domicilio (DGT V0342-16).
- Si se alquilan habitaciones de la vivienda por temporadas, y la vivienda se transmite antes de que transcurran 3 años desde la finalización del último arrendamiento, no se podrá aplicar la exención a la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la parte de la vivienda que hubiera sido arrendada. Sobre los metros de vivienda que hubiera utilizado de forma privada, incluyendo las zonas comunes, podrá aplicar la exención (DGT V1314-17).
- Si solo uno de los cónyuges propietarios de la vivienda ha cumplido los 65 años en el momento de la transmisión, la ganancia exenta será solo la mitad de la misma.
- Si el importe obtenido en la transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva está sometido a retención, para exonerar un máximo de 240.000 euros de la ganancia obtenida, en 6 meses solo habrá que reinvertir en la constitución de una renta vitalicia el neto, disponiendo hasta el final del ejercicio siguiente para reinvertir el importe retenido.

Transmisión de vivienda habitual

Se excluyen de tributación las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

- Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.
- Para la calificación de la vivienda como habitual la edificación debe haber constituido su residencia durante un plazo continuado de, al menos, 3 años, salvo causas de fuerza mayor. En este sentido, el crecimiento de la familia justifica el cambio de domicilio y la aplicabilidad de la exención aun cuando no haya sido vivienda habitual durante 3 años (DGT V1958-17).

Transmisión de inmuebles de naturaleza urbana

Si durante 2017 ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana, adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

® No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido al cónyuge o a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

® Cuando el inmueble sea la vivienda habitual y resulte aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual, se aplicará en primer lugar la presente exención del 50 por 100 de la ganancia obtenida en la transmisión. Del otro 50 por 100 de la ganancia quedará exenta la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.

Plusvalía del muerto

Se estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. La apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte que tiene encaje en este supuesto, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

® La Dirección General reformula el criterio que había venido manteniendo, al considerar que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de bienes mediante este pacto sucesorio no se encontraba amparada por la excepción de gravamen que la norma establece para las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, para establecer el nuevo criterio de exención en este supuesto (DGT V0430-17).

Planes de Ahorro a Largo Plazo

Existen productos financieros protegidos fiscalmente por lo que puede ser interesante canalizar el ahorro a través de ellos. Por ejemplo, los Planes de Ahorro a Largo Plazo (PALP), materializados en seguros de vida o en depósitos cuya rentabilidad no tributará si se cumplen ciertos requisitos.

® Se puede aportar hasta un máximo de 5.000€ anuales, con la ventaja de que los rendimientos del capital mobiliario que se generen estarán exentos de gravamen, siempre que la rentabilidad acumulada se perciba en forma de capital y no se realice disposición alguna de su inversión, total o parcialmente, antes de finalizar el plazo de 5 años desde la fecha de contratación.

® Se permite la movilización íntegra de los derechos económicos a otro PALP distinto que cumpla las mismas condiciones, siempre que no se disponga anticipadamente del capital ni de los intereses (DGT V2678-15).

® Si el rendimiento obtenido es negativo, se podrá integrar en la base imponible del ahorro, imputándolo en el último ejercicio.

® Aunque la rentabilidad de estos productos, como la de cualquier depósito, es muy pequeña actualmente, la ventaja es que una vez contratado el producto y hecha la primera aportación, la rentabilidad obtenida, transcurridos 5 años desde dicha contratación, estará exenta, aunque provenga de un importe depositado el año anterior a cumplirse los 5 años.

Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)

Se establece un plazo mínimo de 5 años para rescatar los Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS) y, de esta manera, aprovechar la ventaja fiscal de dejar exenta la renta-

bilidad acumulada desde el primer pago de la prima hasta que se produce el primer cobro de la renta vitalicia (sin que quede exenta la rentabilidad posterior).

- Es posible transformar los seguros de vida, formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2007, en los que el contratante, asegurado y beneficiario sean el propio contribuyente, en PIAS, siempre que no se haya superado el límite máximo de 8.000€/año de primas y de importe acumulado de 240.000€, habiendo transcurrido al menos 5 años desde el pago de la primera prima. No podrán transformarse en PIAS los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.
- Si se supera el límite máximo anual de primas aportadas, ello implicará la pérdida de la consideración del contrato de seguro como plan individual de ahorro sistemático a efectos de su tratamiento tributario (DGT V1075-17).

Donación de un negocio familiar

Si está pensando en transmitir en vida de manera lucrativa un negocio familiar o las participaciones en una sociedad familiar a sus descendientes, la ganancia patrimonial generada no tributará siempre que se cumplan los requisitos para aplicar la reducción en la transmisión de la empresa familiar en los términos regulados en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Uno de los requisitos necesarios para aplicar la exención es que el donante tenga 65 o más años de edad, o que se encuentra en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. En el caso de que los transmitentes sean un matrimonio, el requisito de la edad debe darse en ambos cónyuges (DGT V1164-11).
- En caso de transmisión de participaciones, otro de los requisitos es tener en la empresa un porcentaje de, al menos, el 5 por 100 en el negocio o el 20 por 100 si la participación es conjunta con la familia.
- En relación con el requisito de la remuneración mínima por el ejercicio de funciones de administración en la entidad, que debe representar más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal percibidos por el contribuyente, deben tenerse en cuenta los rendimientos netos (Resolución TEAC Nº 2275/2013, de 11 de julio de 2017). Asimismo, resulta posible cumplir este requisito aunque sus retribuciones, en principio e iniciado un procedimiento de comprobación, no llegasen al 50 por 100 citado si, antes de terminar dicho procedimiento se presentara una declaración complementaria veraz incrementando lo suficiente dichas retribuciones (Tribunal Supremo, Nº de Recurso 2488/2016, de 12 de julio de 2017).
- La Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de mayo de 2016, en contra de la interpretación de la Dirección General de Tributos, permite que el heredero que ejerce funciones directivas y que hace cumplir el requisito de remuneración superior al 50 por 100 al grupo familiar no tenga participación previa en la entidad.

Préstamos entre familiares

Si está pensando en prestar dinero a alguno de sus hijos debe tener en cuenta que la norma establece una presunción de retribución, aunque cabe prueba en contrario, por lo que nada impide que el préstamo no devengue intereses o éstos sean inferiores a los de mercado.

Sin embargo, para destruir la presunción de onerosidad o para demostrar que no se trata en realidad de una donación, es conveniente estar preparado (DGT V1705-12).

® La gratuidad de los intereses se puede justificar por cualquier medio de prueba válido en derecho, como por ejemplo a través de un contrato elevado a público o rellenando y presentando el modelo 600 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, adjuntando el contrato sin intereses, y donde conste el plazo de devolución del principal (DGT V0952-15).

Ayudas a la adquisición de vehículos

Si ha tenido acceso al plan PIVE tenga en cuenta que la ayuda debe tributar como ganancia patrimonial en la base general. En el caso de que el contribuyente y su cónyuge hayan adquirido un vehículo con fondos gananciales, la titularidad de dicha ayuda corresponderá a cada uno al 50 por 100.

® Independientemente de que el vehículo figure en la Dirección General de Tráfico únicamente a nombre de uno de los cónyuges y la ayuda del Plan PIVE se conceda a este, salvo que se pruebe lo contrario, el vehículo tiene la consideración de bien ganancial, de manera que corresponde imputar la ganancia patrimonial a ambos cónyuges al 50 por 100 cada uno (DGT V1525-14).

® También existe la obligación de tributar por las subvenciones que se perciban del Plan de Impulso a la Movilidad con Vehículos de Energías Alternativas (MOVEA) (DGT V1106-17).

Extinción de condominios

Si durante 2017 se ha divorciado o era comunero de una comunidad que se ha disuelto, en principio no deberá tributar por la ganancia patrimonial derivada de la extinción del condominio. Esto será así cuando se adjudican lotes que se correspondan con la cuota de titularidad. Por el contrario, si se atribuyen a uno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, se manifestará en el otro comunero una alteración patrimonial y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial (DGT V0496-16).

® Es importante planificar con cuidado las operaciones de extinción de condominios para minimizar el coste fiscal, ya que en el momento en que se adjudiquen activos (bienes o derechos) a uno de los partícipes por encima de su "cuota ideal" de participación en la comunidad de bienes, se producirá un exceso de adjudicación y, como consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial en el otro comunero.

® Si los excesos de adjudicación se compensan con deuda, existirá alteración patrimonial, aunque el importe neto de los lotes sea igual para cada uno de los partícipes.

Imputación temporal

Alteración patrimonial generada como consecuencia de una expropiación

Si durante el 2017 ha sido objeto de una expropiación forzosa, deberá tributar por la ganancia o pérdida patrimonial que se produce y que se cuantifica en la diferencia entre el justiprecio y el valor del bien expropiado.

Si la expropiación se ha tramitado por el procedimiento de urgencia, la alteración patrimonial se imputa cuando, realizado el depósito previo, se procede a la ocupación, y no cuando se pague el justiprecio. Si la expropiación no se ha producido por el carácter de urgencia, la ganancia se imputa cuando fijado y pagado el justiprecio se proceda a la consecuente ocupación del bien expropiado.

® Parte de la jurisprudencia y la propia Administración entienden que se puede aplicar la regla especial de operaciones a plazos siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el cobro del justiprecio (DGT V1244-16). La aplicación de esta regla especial exige que el contribuyente manifieste expresamente su opción por esa regla especial de imputación. Sin embargo, el Tribunal Supremo niega la aplicación de la regla de operaciones a plazo a las expropiaciones, argumentando la falta de acuerdo de cobro aplazado imprescindible para que existan dichas operaciones (Recurso Nº 4021/2010, de 3 de noviembre de 2011).

® Cuando exista litigio judicial sobre la existencia misma del derecho o su cuantía, la ganancia o pérdida patrimonial se imputará al período impositivo en que la sentencia adquiera firmeza.

® Cuando la ocupación de una finca es temporal, la renta tendrá la calificación de rendimiento del capital inmobiliario si el bien expropiado no se encuentra afecto a una actividad económica. También tiene esta calificación lo percibido por el usufructuario cuando se expropia un bien con desmembración del dominio. En estos casos es el usufructuario quien imputa la renta por todos los conceptos recibidos, incluido el de la indemnización por expropiación (DGT V1172-16).

® Por otro lado, el importe percibido constituirá un rendimiento de la actividad si el bien expropiado se encuentra afecto a una actividad económica (existencia). Según Sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de abril de 2017, Nº de Recurso 178/2014, el incremento patrimonial derivado del mayor justiprecio debe imputarse al ejercicio de la ocupación, aunque el mismo se encuentre prescrito.

Fallecimiento del contribuyente

En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

® El abono de la prima del seguro de responsabilidad civil profesional que realizan los herederos después del fallecimiento de un arquitecto técnico, puede declararse como gasto en dicha actividad. Cada vez que la prima se devengue o se pague, según el criterio de imputación que tuviera el profesional, se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio del fallecimiento para deducir el gasto en la misma (DGT V1640-17).

Rendimientos del trabajo

Pensiones procedentes del extranjero

Mediante los intercambios de información con otros países, la Administración conoce la existencia de contribuyentes jubilados extranjeros residentes en España que perciben una

pensión extranjera, así como la existencia de jubilados retornados que también perciben una pensión de un país extranjero. Por ello es importante analizar la tributación de este tipo de rentas en base al Convenio para evitar la doble imposición con el país de que se trate. Si el Convenio habilita a España a gravar esa pensión, deberá integrarse en la base imponible como rendimiento del trabajo.

® La pensión pública que percibe un contribuyente de nacionalidad británica residente en España por haber sido funcionario del Estado Británico está exenta en el IRPF, conforme al Convenio Hispano-Británico (DGT 0134-05). Si se tratase de una pensión por trabajos prestados en el sector privado, la pensión tributaría exclusivamente en España.

Gastos deducibles

Los gastos fiscalmente deducibles a efectos del cálculo del rendimiento neto del trabajo se encuentran tasados por la normativa. Entre ellos destacan las cotizaciones a la Seguridad Social, las cuotas satisfechas a colegios profesionales cuando la colegiación tenga carácter obligatorio y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con su empleador. En concepto de otros gastos distintos de los anteriores el contribuyente podrá deducir 2.000€ anuales.

® Las cotizaciones satisfechas a la Seguridad Social en Alemania, a diferencia de las cotizaciones satisfechas a la Seguridad Social española, no tienen el carácter de gasto deducible de los rendimientos del trabajo (DGT V2688-16).

® Las cuotas satisfechas por un abogado por su colegiación en Italia se considerarán gasto deducible siempre que la colegiación sea obligatoria para prestar los servicios laborales que el contribuyente presta a su empleador (DGT V0191-17).

® Las cotizaciones al Convenio Especial con la Seguridad Social tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos del trabajo (DGT V1741-17).

Reducción por irregularidad

Los rendimientos cuyo periodo de generación es superior a 2 años, así como aquellos producidos de forma irregular en el tiempo, plantean el problema de que, al ser progresiva la tarifa del Impuesto, resultarían peor tratados que aquellos otros que, aun siendo de la misma cuantía, se perciben de manera regular a lo largo de sus años de generación. Por este motivo les resultará de aplicación una reducción del 30 por 100 con carácter general.

® No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a 2 años cuando, en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción, salvo aquellos derivados de la extinción de la relación laboral. De este modo, resulta necesario analizar la conveniencia de aplicar o no la reducción, en función de los rendimientos irregulares futuros que se espere percibir.

® Si el contribuyente percibiera rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años, el pagador ha de tener en cuenta este hecho y la satisfacción en los 5 años anteriores de otros rendimientos irregulares para practicar correctamente la re-

tención. El contribuyente por su parte, si hubiera recibido rendimientos en ese período de tiempo y se le hubiera aplicado la reducción a efectos de retención, pero finalmente no se redujo el rendimiento en la autoliquidación, podrá comunicarlo a la empresa en el modelo 145 para que se tenga en cuenta en la percepción de otra retribución irregular (DGT V2081-17).

® Para que un "premio de jubilación" pueda disfrutar de la reducción se exige una vinculación entre el premio percibido y la antigüedad en la empresa y, además, que el convenio colectivo, acuerdo, pacto o contrato en el que se haya establecido el premio supere también los 2 años (DGT V3669-15).

Rendimientos del capital inmobiliario

Arrendamiento de inmueble destinado a vivienda

La reducción del 60 por 100 de los rendimientos positivos obtenidos por el arrendamiento solo procederá cuando el destino del inmueble sea para vivienda habitual del arrendador. Si se alquila a una sociedad para que vivan sus empleados, el propietario solo podrá aplicar la reducción si el contrato de arrendamiento recoge específicamente la identidad del trabajador que va a hacer uso de la vivienda (TEAC, 8 de septiembre de 2016).

Si la vivienda es para uso vacacional o por temporada no procederá en ningún caso la reducción.

Tampoco procede la reducción si se presta algún tipo de servicio de hostelería o de limpieza ya que, en este caso, la verdadera naturaleza de la actividad que se está desarrollando es una actividad económica.

En el caso de que el inmueble se subarriende, la renta que pague el subarrendatario constituirá un rendimiento del capital mobiliario para el subarrendador.

® Si se prestan servicios propios de hostelería (lavado de ropa, limpieza, restaurante, recepción, etc.) se entiende que el contribuyente está ordenando factores de producción y, en consecuencia, la renta obtenida constituye un rendimiento de la actividad (DGT V2957-15).

Gastos deducibles

Tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos aquellos necesarios para su obtención.

® Si el contribuyente se encuentra incapacitado y dispone de un tutor al cual satisface una retribución, podrá deducirla como gasto siempre que en la resolución judicial se distinga entre la retribución que corresponde al tutor por los servicios de administración del patrimonio del tutelado y la parte que retribuye el resto de servicios a realizar por el tutor (DGT V1297-17).

® El tanto por ciento de la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio satisfecho por la tenencia de los inmuebles arrendados no es un gasto deducible a efectos del cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario (DGT V1145-17).

® Si en un ejercicio no se obtienen alquileres, los gastos anuales relativos a la comunidad de propietarios, IBI, seguros y adquisición de mobiliario no serán deducibles. Sin embargo, los gastos de reparación y conservación, para que la vivienda vuelva a ser alquilada, podrán deducirse en los 4 ejercicios siguientes, y no en el propio ejercicio por estar limitada la deducción de los mismos, junto con la de los gastos de financiación, al importe de los ingresos (DGT V1003-17).

® Por los períodos de tiempo en que un inmueble urbano no esté alquilado habrá que hacer la correspondiente imputación de rentas inmobiliarias.

® El gasto de amortización no podrá exceder del 3 por 100 del mayor de los dos siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el cómputo del suelo. El criterio administrativo es que no se puede tomar por valor de adquisición satisfecho el que figure en la escritura de declaración de obra nueva (DGT V1936-17).

Rendimientos del capital mobiliario

Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones

Si es socio de una sociedad no cotizada puede tributar por el importe percibido con ocasión de la distribución de la prima de emisión o de la reducción de capital con devolución de aportaciones. En el supuesto de que las cantidades percibidas procedan de beneficios no distribuidos, tributarán en su totalidad como rendimiento del capital mobiliario, como si se tratase de un dividendo, sujeto a retención.

® En estas operaciones se tributa por el importe recibido que se corresponda con la diferencia entre los fondos propios de la entidad, según el último ejercicio cerrado antes de la distribución o de la reducción, y el valor de adquisición de nuestras acciones, de manera que el contribuyente tributará por la parte de la prima o de la reducción de capital, que corresponda a los beneficios no distribuidos durante la tenencia de la cartera, como rendimiento de capital mobiliario, como si la verdadera naturaleza de esa renta que percibe el contribuyente fuera un dividendo. En definitiva, tributará como rendimiento del capital mobiliario la menor de dos cantidades: la cuantía entregada al socio, o la diferencia positiva entre la parte de los fondos propios proporcional a nuestras acciones y su valor de adquisición.

® Si se ha tributado en una operación de distribución de prima o de reducción de capital, conviene considerar la posibilidad de distribuir dividendos porque el importe de los mismos no tributará hasta lo distribuido anteriormente, disminuyendo el valor de la cartera.

® No existe la obligación de practicar retención en relación con los rendimientos procedentes de la reducción de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos.

® Si un socio transmite la totalidad de sus participaciones a la sociedad y, acto seguido, la sociedad las amortiza vía reducción de capital, resultará de aplicación la norma específica de valoración de separación de socio, considerándose el importe

percibido como ganancia patrimonial, y no la aplicable a la reducción de capital con devolución de aportaciones, que produce rendimientos del capital mobiliario, como venía entendiendo la Dirección General de Tributos (TEAC 6943/2014, de 11 de septiembre de 2017).

Rendimientos de actividades económicas

Arrendamiento de inmuebles

El arrendamiento de inmuebles se desarrolla como actividad económica cuando para la ordenación de esta se utiliza, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

® A estos efectos, se computa como persona empleada un trabajador que de forma temporal pueda encontrarse de baja por enfermedad (DGT V0858-17).

® Por el contrario, no cumple el requisito de la persona un conserje dado que no se dedica de manera exclusiva a la gestión del arrendamiento, al tener la categoría profesional de conserje, ocupándose de otras tareas como la recogida de basuras y vigilancia del edificio (DGT V2693-07).

Devolución del céntimo sanitario

Cuando el contribuyente determina el rendimiento neto de su actividad en estimación directa, la base imponible se calcula partiendo del resultado contable. La devolución de un tributo se abona en contabilidad, pasando por ingresos, cuando sea exigible dicha devolución, por lo que la devolución del céntimo sanitario constituirá un ingreso del ejercicio en el que se reconoce el derecho a la misma.

Por el contrario, los contribuyentes que determinan su rendimiento por el método de estimación objetiva, como en el mismo no se tienen en cuenta los ingresos y gastos reales de la actividad, sino solo los módulos, la devolución del céntimo sanitario no tendrá incidencia alguna en el rendimiento (DGT V1096-17).

Gastos de difícil justificación

Si determina sus rendimientos por el método de estimación directa simplificada recuerde que puede deducir en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación el 5 por 100 de la diferencia de ingresos menos otros gastos, pero con un límite absoluto de 2.000€.

® En el caso de comunidades de bienes u otras entidades en régimen de atribución de rentas, recuerde que el límite se aplicará individualmente por cada contribuyente o comunero sobre el rendimiento neto de la actividad económica que le corresponde en función de su porcentaje de participación en la comunidad.

® En caso de que el comunero desarrolle otras actividades económicas en estimación directa simplificada, el límite de 2.000€ será único para todas las actividades, comprendiendo también las desarrolladas en atribución de rentas, reduciéndose el exceso de forma proporcional al rendimiento neto de cada una de ellas (DGT V1195-16).

Atenciones a clientes y proveedores

Son deducibles los gastos por atenciones a clientes y proveedores, conforme al criterio general de gastos regulado en el Impuesto sobre Sociedades, esto es, que estén contabilizados, justificados, correlacionados con los ingresos y que no se consideren liberalidades, con la particularidad de que se establece un límite absoluto anual de 2.000 euros.

® Si pretende satisfacer, antes de que acabe el año, atenciones a clientes y proveedores, tenga en cuenta que solo podrá deducir por este concepto, como máximo, un importe anual del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.

® Los gastos para promocionar ventas constituyen un concepto diferente que escapan a la mencionada limitación.

Deudas con entidades públicas

® Si un ente público le adeuda una cantidad y prevé que no le pagará en un plazo razonable, lo recomendable es iniciar un procedimiento arbitral o judicial sobre la existencia o cuantía del crédito y, si es así, podrá deducir el deterioro del mismo.

Fondo de comercio y activos intangibles cuya vida útil no se pueda estimar con fiabilidad

Actualmente el fondo de comercio se amortiza contablemente. Aunque la amortización se realiza a un ritmo del 10 por 100 anual, desde el punto de vista tributario solo es deducible este gasto con el límite anual máximo del 5 por 100. No obstante, si puede aplicar los incentivos fiscales del régimen especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades, podrá amortizar también fiscalmente un 7,5 por 100, al aplicar la aceleración de amortizaciones multiplicando el coeficiente establecido por 1,5.

Deducibilidad de los gastos de suministros cuando el contribuyente desarrolla una actividad profesional en su vivienda habitual

Hasta ahora, la Dirección General de Tributos no admitía los gastos de suministros como deducibles, a no ser que se pudiera demostrar su afectación exclusiva al desarrollo de la actividad. Únicamente permitía deducir los gastos de titularidad del inmueble prorrateándolos en función de los metros cuadrados destinados a la actividad.

® El TEAC, en Resolución de 10 de septiembre de 2015, permite la deducibilidad de estos gastos considerando que no es correcto prorratearlos solo en función de los metros cuadrados, al no corresponderse con la realidad. Lo correcto, según el órgano administrativo, es deducir en proporción a los metros cuadrados y también a las horas trabajadas. Por su parte, el TSJ de Madrid (Recurso Nº 354/2015, de 10 de marzo de 2015) sí considera correcto deducirse los gastos de suministro, en la misma medida que los gastos de titularidad del inmueble y en función de los metros cuadrados que se destinen al desarrollo de la actividad.

® Recientemente se ha aprobado la Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, con efectos 1 de enero de 2018. En ella se cuantifica la deducibilidad de los gastos de suministros en un 30 por 100 del gasto proporcional a la parte de la vivienda que se destine al desarrollo de la actividad.

Exclusión del método de estimación objetiva

En 2017 los límites de exclusión de la aplicación del régimen de estimación objetiva son los siguientes:

- El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior es de 250.000€. Quiere ello decir que no podrá aplicar el régimen de módulos el próximo año un empresario cuyos rendimientos íntegros de 2017 superen dicho límite.
- El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior correspondiente a operaciones por las que estén obligados a expedir factura los empresarios en módulos es de 125.000€.
- Asimismo, el límite máximo en el volumen de compras y servicios en el ejercicio anterior es de 250.000€.
- La magnitud específica máxima para aplicar el método de estimación objetiva en las actividades de Transporte de mercancías por carretera y Servicios de mudanzas es de 4 vehículos.
- Si puede seguir en 2018 calculando el rendimiento neto por este sistema, le conviene comparar el rendimiento neto de la actividad según el mismo y el realmente obtenido en 2017 y, si este último fuera inferior y en 2018 piensa seguir igual, se puede plantear renunciar a módulos, teniendo en cuenta que ello exigirá otras obligaciones formales.
- Aunque para 2018 estaba prevista la reducción de los límites para la aplicación del régimen de estimación objetiva, se ha anunciado que se vuelve a aplazar tal medida.

Ganancias y pérdidas patrimoniales

Transmisión de participaciones en empresas que no cotizan

Si ha transmitido participaciones a título oneroso de valores no admitidos a negociación, debe tener en cuenta que el precio fijado en la venta, salvo prueba en contrario, no puede ser inferior al mayor de los dos siguientes: el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos, resultante del balance según el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, o el importe que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

- Si va a transmitir participaciones antes de final de año por importe inferior a alguno de los que señala la ley, tal vez le convenga obtener una tasación para asegurarse del valor de mercado de sus participaciones, a fin de no tener problemas en un futuro con la Administración tributaria.

Derechos de asignación procedentes de la entrega de un dividendo en especie

Si durante el año 2017 le han entregado acciones totalmente liberadas, en lugar de repartirle un dividendo, le habrán adjudicado derechos de asignación. Tenga en cuenta que cuando la entidad entrega tales acciones no está repartiendo un dividendo en especie, sino efectuando una ampliación de capital social con cargo a reservas.

La entrega de las acciones totalmente liberadas no comporta la obtención de renta. No obstante, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición, tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos. La fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas será la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

Si ha transmitido los derechos de asignación, debe tener en cuenta que, a partir de 2017, aunque las acciones cotizen, el importe percibido se considerará ganancia patrimonial.

Si no ha ejercido ni transmitido los derechos de asignación, la sociedad le habrá compensado con un importe que tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario procedentes de la participación en fondos propios, como un dividendo (DGT V1234-16).

Transmisión de derechos de suscripción

A partir del 1 de enero de 2017 la venta de derechos de suscripción correspondientes a valores que cotizan en bolsa tributa como ganancia patrimonial. Anteriormente el importe obtenido como consecuencia de la transmisión de los derechos de suscripción reducía el valor de adquisición de las acciones. Además, el importe obtenido en la venta está sujeto a retención.

Coeficientes de abatimiento para reducir las ganancias de patrimonio puestas de manifiesto en la transmisión de elementos adquiridos antes de 1995

Si adquirió algún bien antes de 1995 y quiere transmitirlo, le conviene hacer números para optimizar la factura fiscal. La cuantía máxima del valor de transmisión de los elementos patrimoniales adquiridos antes de ese año, para poder aplicar esos coeficientes que reducen la ganancia patrimonial obtenida, es de 400.000€.

A tal efecto, se tendrá en consideración no sólo el valor de transmisión de los elementos patrimoniales de esa antigüedad transmitidos en 2017, sino también los valores correspondientes a todas las transmisiones a cuyas ganancias patrimoniales les hubieren resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento que haya realizado un contribuyente desde 1 de enero de 2015.

® Si va a transmitir un elemento adquirido antes de 1995 y tiene otros en la misma circunstancia, le conviene analizar si le interesará reducir la plusvalía, porque si esta es pequeña, como el límite por contribuyente del importe de estas transmisiones es de 400.000€, podría ser más conveniente no reducirla y reservar límite para reducir una posterior.

® Cuando el contribuyente sea propietario de una finca agrícola, en la cual viniera ejerciendo una actividad económica, y cese en el ejercicio de la misma, en el supuesto de que la arriende a un tercero, el cual continúe con el desarrollo de la actividad, el criterio administrativo consiste en calificar la operación de arrendamiento de negocio en vez de arrendamiento de terreno rústico simplemente. En estos casos no es posible aplicar los coeficientes de abatimiento a la posterior transmisión de las fincas, al tener la consideración de elementos afectos (DGT V3318-14).

Ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones: se integrarán en la base del ahorro

Todas las ganancias patrimoniales que procedan de transmisiones se integrarán en la base imponible del ahorro, con independencia de su antigüedad.

- Es indiferente transmitir un elemento patrimonial ahora o esperar a que transcurra un año, como ocurría anteriormente, ya que en cualquier caso la ganancia tributará a los tipos del ahorro.

- Solo tributan en la parte general las ganancias que no derivan de transmisiones previas, como sería por ejemplo una ayuda recibida por una subvención pública.

- Los intereses, en la medida en que tienen carácter indemnizatorio, constituyen una ganancia patrimonial para el contribuyente. Si el periodo de generación de esos intereses es superior a 2 años, según criterio administrativo, deberán integrarse en la base imponible del ahorro (DGT V1210-16).

Costas procesales

En el contexto de un procedimiento judicial, la condena en costas tiene incidencia tributaria, ya que la parte vencedora recibe ingresos de carácter restitutorio por los gastos de defensa jurídica realizados. Es decir, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora, sino una indemnización a esta última.

En consecuencia, habrá una incorporación al patrimonio del contribuyente de un crédito a su favor o de dinero en cuanto se ejercite el derecho de crédito, que constituirá, en general, una ganancia patrimonial a integrar en la base general del impuesto (DGT V1386-17).

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia, "exit-tax"

Si durante el año 2016 ha sido residente en España, pero en 2017 ya no lo será y, además, durante al menos 10 de los 15 períodos impositivos anteriores al último que debió declarar por este impuesto ha tenido residencia fiscal en España, debe analizar si le corresponde tributar por las plusvalías tácitas de su cartera de valores.

Dicha ganancia patrimonial se imputará en el último periodo impositivo en el cual proceda presentar la declaración del impuesto y en la renta del ahorro.

- En estos casos para que se genere ganancia patrimonial tributable deben concurrir una serie de circunstancias: que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de 4.000.000€, de no cumplirse este requisito, que el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por 100 y el valor de las acciones o participaciones mayor de 1.000.000€. En este último supuesto el contribuyente solo tributará por las plusvalías puestas de manifiesto en las acciones que cumplan los requisitos.

- La primera autoliquidación que, en su caso, debe de recoger estas ganancias se presentará en el plazo de declaración del IRPF 2017, mediante complementaria de 2016 y afectará a contribuyentes que en 2016 eran contribuyentes de este Impuesto y en 2017 dejaron de ser residentes en España.

- Si el traslado se produce a un país de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información, se puede optar por unas especialidades de tributación (solo se tributa si, en los 10 ejercicios siguientes al que se declaró en nuestro país, concurren una serie de circunstancias). Por otra parte, si el desplazamiento se produce a un país con convenio

que contenga cláusula de intercambio de información se podrá solicitar el aplazamiento de la deuda por 5 ejercicios y, en determinados casos, incluso más.

Ganancias patrimoniales no justificadas

A la hora de declarar hay que tener en cuenta que si la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos no se corresponde con renta o patrimonio declarados por el contribuyente, o se incluyen deudas inexistentes en la Renta o en el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración tributaria puede liquidar una ganancia patrimonial no justificada, e integrarla en la base liquidable general del último período no prescrito, excepto que el contribuyente pruebe que es titular de esos elementos patrimoniales desde un período prescrito.

Asimismo, los obligados a declarar determinados bienes o derechos situados en el extranjero, y que no lo hayan hecho, deben examinar con cuidado su situación.

Si estos elementos son descubiertos por la Administración, les liquidarán una ganancia no justificada de patrimonio, aunque hayan sido adquiridos con rentas de años prescritos, salvo que prueben que se adquirieron con rentas declaradas o con las obtenidas cuando no residían aquí.

Además, las sanciones por la infracción consistente en la falta de presentación será de 5.000€ por dato o conjunto de datos (mínimo 10.000€) y, si la presentación es fuera de plazo sin requerimiento previo, de 100€ por dato o conjunto de datos (con un mínimo de 1.500€).

La sanción sobre la cuota originada por la regularización en el IRPF es del 150 por 100, aunque se puede evitar la misma si se presenta declaración complementaria (a la que se le aplicarán los recargos del art. 27 de la LGT) según DGT V1434-17.

Reducciones de la base imponible

Aportaciones a sistemas de previsión social

Si hace aportaciones a un sistema de previsión social podrá ahorrarse impuestos por cada euro que destine a este tipo de productos hasta el menor de los siguientes límites: un máximo anual de 8.000€ o el importe que resulte de multiplicar por el 30 por 100 la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

® Este límite es para el conjunto de planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados de dependencia severa o gran dependencia.

® En caso de un contribuyente cuyo cónyuge obtenga ingresos del trabajo o de actividades económicas que no superen los 8.000€, también podrá reducir la base por las aportaciones al plan del cónyuge, hasta un máximo de 2.500€.

® En declaración conjunta los límites se aplican de manera independiente e individual por cada mutualista, y los importes del total de todas las reducciones no pueden dar lugar a unas bases imponibles, ni general ni del ahorro, negativas.

® Cuando un contribuyente acceda directamente a la jubilación, no podrá seguir realizando aportaciones a planes de pensiones que cubran esa contingencia. Solo podrá aportar para cubrir la de fallecimiento, aunque esas aportaciones también reducirán la base imponible.

® Las aportaciones a estos sistemas son tanto más interesantes cuanto mayor es el marginal máximo al que tribute el contribuyente, y agotar el límite anual puede constituir una buena estrategia para rebajar la tributación por este Impuesto.

® Cuando se supera el límite porcentual (30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas) o sea imposible reducir de la base todo lo aportado por insuficiencia de esta, puede solicitarse la reducción en la base imponible de los 5 ejercicios siguientes, aplicándose dentro de los mismos límites.

Si en 2017 se rescata el sistema de previsión y se tienen pendientes cantidades a reducir, se puede aplicar dicha reducción con independencia de la tributación como rendimientos del trabajo de la prestación que se perciba (DGT V2055-17).

Rescate de sistemas de previsión social

Si se acerca el momento de la jubilación y se plantea la posibilidad de rescatar el plan de pensiones, es importante señalar que, si se rescata en forma de capital, se puede disfrutar de una reducción del 40 por 100 sobre las prestaciones correspondientes a las primas satisfechas con anterioridad al año 2007. En cambio, si se rescata el plan en forma de renta (DGT V1406-09), no se podrá aplicar dicha reducción.

® Para aprovechar plenamente la reducción del 40 por 100 se debe de comunicar a la gestora que lo que se desea rescatar en forma de capital son prestaciones que provienen de aportaciones realizadas hasta 31-12-06.

® Si la contingencia de jubilación o discapacidad acaeció en 2010 o anteriores, no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2018.

Si la contingencia se produjo de 2011 a 2014, el cobro de la prestación deberá realizarlo antes de que termine el octavo ejercicio siguiente al que tuvo lugar la contingencia.

Si se ha jubilado en 2017 considere que, si no rescata el sistema de previsión antes de 1 de enero de 2020, perderá la reducción del 40 por 100, en caso de que tuviera derecho a la misma. Si la jubilación se produjo en 2015, tenga en cuenta que el plazo para rescatar en forma de capital con reducción del 40 por 100 termina el 31 de diciembre de 2017. Si se jubiló en 2016, dicho plazo expira el 31 de diciembre de 2018.

® Si es beneficiario de un plan del que también es partícipe y de otro del que no lo es, puede percibir las prestaciones de uno y otro en distintos años con derecho a reducción en ambos si se hace en forma de capital. Lo mismo ocurre si es titular de un plan de pensiones y de una mutualidad de previsión social y se cobran las prestaciones en años distintos (DGT V0343-08 y V2529-12).

® Si se perciben prestaciones en forma de capital en más de un periodo impositivo, la reducción solo procede en uno de ellos, en el que opte el contribuyente (DGT V1151-11). Asimismo, si se perciben las prestaciones en forma mixta, el perceptor podrá identificar cuáles son las aportaciones que se corresponden a la parte de renta y cuáles a la de capital (DGT V1689-11).

® Es posible anticipar la prestación correspondiente a la jubilación por un trabajador cuya relación laboral se extingue y pasa a la situación de desempleo como consecuencia de un expediente de regulación de empleo, en cuyo caso se entiende acaecida la contingencia de jubilación a efectos de planes de pensiones y, por ello, podrá aplicar la reducción (DGT V1299-09).

® Si se jubila activamente y rescata el sistema de previsión, la contingencia se entiende acaecida cuando se rescató. Por el contrario, si no se rescata el plan de pensiones durante la etapa de jubilación activa, se considerará que la contingencia acaece cuando concluye la relación laboral y se accede a la jubilación total (DGT V1336-17).

Pensión compensatoria a favor del cónyuge y anualidades por alimentos fijadas judicialmente

Si en 2017 se ha separado matrimonialmente o se ha divorciado, es interesante que en el Convenio regulador se especifiquen los conceptos de la pensión compensatoria al cónyuge y las anualidades que se satisfacen tanto al ex cónyuge como a los hijos. En el caso de anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, cuando el importe es inferior a la base liquidable general, se lleva el mismo a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y no constituyen renta para los hijos. La pensión compensatoria al excónyuge y otras anualidades por alimentos, distintas de las satisfechas a los hijos, reducen la base del que las paga y constituyen rendimientos del trabajo por el perceptor.

® Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y, aún después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable. Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo (DGT V1554-14).

® La ausencia de resolución judicial de los pactos habidos en el convenio regulador suscrito por las partes, determina que el padre que satisface anualidades a su hijo no podrá aplicar las escalas estatal y autonómica separadamente a las anualidades y al resto de su base liquidable general (DGT V0409-15).

® Si en el Convenio regulador o resolución judicial no se distinguen la parte que corresponde a pensión compensatoria de otros conceptos, no se aplica la reducción (por ejemplo, por fijarse una cantidad global). En estos supuestos lo indicado es solicitar que judicialmente se especifiquen las cuantías.

® Los pagos extraordinarios, como son los de dentista, ortopedias, óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares, etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, siempre que en el Convenio se esta-

blezca que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Rec. Nº 498/2015, de 30 de enero de 2017).

Integración y compensación de rentas

® Si ha obtenido alguna plusvalía transmitiendo elementos patrimoniales, aún está a tiempo de rebajar el coste de la factura fiscal transmitiendo otros elementos con pérdidas, independientemente del tiempo que hayan permanecido en su patrimonio. Estas pérdidas se restan de las ganancias derivadas de transmisiones.

® Si se transmiten valores, con o sin cotización, obteniendo una pérdida patrimonial, esta no se puede computar si se adquieren valores homogéneos en los 2 meses anteriores o posteriores si se trata de acciones cotizadas (1 año si no cotizan). En ese caso las pérdidas se integrarán a medida que se vendan los nuevos valores. Con independencia de que estas últimas ventas generen ganancias o pérdidas, deben ser definitivas, esto es, que no se produzcan nuevas recompras en los plazos señalados (DGT V1885-17).

® Si en ejercicios anteriores tuvo un saldo negativo originado por la transmisión de elementos patrimoniales, incluso cuando ese saldo se hubiera originado por transmisiones de bienes o derechos con menos de un año de antigüedad, y no habiendo pasado más de cuatro años, puede realizar plusvalías y, de esta manera, la tributación de las mismas se verá atenuada o anulada por el aprovechamiento de aquellos saldos negativos que de otro modo se perderán por exceder el plazo de 4 años para su compensación.

® Si tiene rendimientos positivos que van a la parte del ahorro, como los procedentes de intereses o dividendos, pueden reducirse en 2017 con el saldo negativo de la integración de ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por transmisiones, hasta un máximo del 20 por 100 de aquél. El saldo negativo restante podrá compensar el saldo de los rendimientos del capital mobiliario en 2018 y siguientes (límite del 25 por 100).

® Asimismo, si tuviera rendimientos del capital mobiliario negativos, como los procedentes de un *unit linked*, podrá reducir con ellos la tributación del saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones, con los límites del 20 por 100 del mismo en este año. Ese límite subirá al 25 por 100 para los ejercicios 2018 y siguientes.

Traspasos entre fondos de inversión

Si es socio o partícipe de alguna institución de inversión colectiva, de las reguladas en la Ley 35/2003, y quiere deshacer posiciones, puede no computar la ganancia o pérdida patrimonial cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones lo destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, compensando las nuevas acciones o participaciones suscritas el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas.

® Para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial en el momento de la venta de las acciones o participaciones objeto de reinversión, se deberá considerar que dichas acciones o partici-

paciones han sido adquiridas o suscritas en la misma fecha y por el mismo valor de adquisición que tuvieran las acciones o participaciones de las que procedan, con independencia de la fecha en la que se hubiera realizado la reinversión y de su importe (DGT V3640-15).

® Si queremos realizar una minusvalía latente en acciones o participaciones de estas instituciones para rebajar la tributación de otras ganancias, lo indicado será no seguir el procedimiento de reinversión que establece la norma.

Pérdidas derivadas del juego

Si es de los que le gusta jugar al bingo, al casino, a las máquinas recreativas, a canódromos, rifas, tómbolas etc., debe tener en cuenta que no podrá computar las pérdidas obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período. Sin embargo, a efectos de la liquidación del Impuesto, las ganancias que excedan de las pérdidas formarán parte de la renta general.

En ningún caso se computarán las pérdidas ni las ganancias (estas tributan totalmente con la retención) derivadas de la participación en los juegos cuyos premios están sometidos al gravamen especial, como son los correspondientes a las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, sorteos organizados por la Cruz Roja Español, juegos autorizados por la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

® En lo que se refiere a la necesaria justificación de las pérdidas patrimoniales obtenidas en el juego, que no excedan de las ganancias en el mismo período, para no tributar por la totalidad de las ganancias, la misma se realizará (a solicitud, en su caso, de los órganos de gestión e inspección tributaria) a través de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho (DGT V1809-14).

® En cuanto a la imputación temporal de las ganancias o pérdidas en el juego, se debe hacer en el período impositivo en que se haya ganado (o perdido, según corresponda) cada apuesta o juego.

® En caso de juegos online se deberán tener en cuenta las ganancias y pérdidas obtenidas en el ejercicio, resultando irrelevante, a estos efectos, si el contribuyente ha retirado o no cantidades de la cuenta abierta con el operador de juego online.

Integración y compensación de rentas en tributación conjunta

En tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas, por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas.

® Si durante 2017 ha transmitido acciones con pérdidas mientras que su cónyuge ha transmitido acciones distintas obteniendo una plusvalía, puede resultar interesante analizar la posibilidad de tributar conjuntamente en este ejercicio (DGT V2500-15).

Deducciones

Por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Los contribuyentes pueden deducir el 20 por 100 de las cantidades satisfechas en 2017 por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, sobre una base máxima anual de 50.000€, sin que formen parte de dicha base los importes respecto de los que practiquen alguna deducción establecida por una Comunidad Autónoma.

Conviene recordar que uno de los requisitos que se deben cumplir es el mantenimiento mínimo de 3 años, transcurrido el cual, si se transmiten, no hay que tributar por la ganancia patrimonial que se produzca a condición de reinversión en participaciones de la misma naturaleza. Para quedar eximido del gravamen de la plusvalía es imprescindible haber aplicado esta deducción por inversión (DGT V2071-17).

Por vivienda habitual

La deducción por inversión en vivienda habitual se regula a través de un régimen transitorio, pudiéndola aplicar aquellos contribuyentes que la hubieran adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013 y hubieran aplicado dicha deducción por cantidades satisfechas en periodos anteriores. El importe máximo de la deducción es el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en 2017, con la base máxima de deducción de 9.040€ anuales.

- Si durante 2017 sigue amortizando el préstamo que obtuvo para pagar la vivienda, le interesa evaluar si será interesante agotar el límite de 9.040€ haciendo una amortización extraordinaria antes de que finalice el año.
- Si está casado bajo el régimen matrimonial de gananciales, siendo la vivienda de ambos, y los dos cónyuges presentan declaración individual, puede ser interesante que el matrimonio agote el límite de 18.080€ entre intereses y amortización para deducir cada uno hasta 1.356€.
- Si la entidad financiera le devuelve el exceso pagado por aplicación de la cláusula suelo y ese exceso formó parte de la deducción, se añadirá a la cuota líquida estatal la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas. Sin embargo, no procederá realizar ninguna regularización en aquellos casos en que las cantidades que hubieran formado parte de la base de deducción se destinen directamente (sin llegar a abonarse al contribuyente) por la entidad financiera (tras el acuerdo con el contribuyente afectado) a minorar el principal del préstamo (DGT V2045-17).
- Hay que reconocer el derecho a la deducción cuando la vivienda habitual se adquirió en plena propiedad por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ellos y de sus hijos, se produce involuntariamente la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de los cónyuges (DGT V1568-17).
- No es posible aplicar la deducción por la parte de la vivienda adquirida al ex cónyuge después de 2012 (DGT V1571-17).

Por alquiler de vivienda habitual

Aunque se suprime con efectos 2015 este incentivo fiscal, podrán seguir aplicándolo los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1

de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, antes de dicha fecha, cantidades en concepto de alquiler.

- Esta deducción solo se puede aplicar cuando la base imponible no supera los 24.107,20€, siendo el porcentaje de deducción del 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas por el alquiler. Cuando la base máxima sea igual o inferior a 17.707,20€ la deducción será de 9.040€ y, cuando esté comprendida entre 17.7007,20€ y 24.107,20€, la deducción se calculará por la siguiente ecuación: 9.040- 1,4125 x [BI -17.7007,20].
- El Centro Directivo entiende que también tendrá derecho a la deducción el inquilino cuando, agotado el plazo del contrato y las prórrogas previstas en el mismo, se suscriba otro entre propietario y arrendatario, aunque se modifiquen algunas cláusulas como el precio o la duración (DGT V2496-16 y V2966-16).
- También resulta de aplicación el régimen transitorio a los supuestos de tácita reconducción tipificados en el Código Civil. La tácita reconducción es una figura jurídica que consiste en el nacimiento de un nuevo contrato de arrendamiento una vez concluido el contrato primitivo, tras las sucesivas prórrogas, siempre que el arrendador no realice comunicación alguna al inquilino anunciándole la finalización del contrato y el inquilino continúe disfrutando un mínimo de 15 días del inmueble arrendado (DGT V0642-17).
- Asimismo, seguirá siendo posible utilizar este beneficio fiscal al inquilino cuando el propietario transmita el inmueble y se firme con el nuevo otro contrato en las mismas condiciones que el anterior (DGT V2034-17).

Donativos a entidades sin ánimo de lucro

Si está pensando en realizar algún donativo, debe saber que en 2017 se podrá deducir el 75 por 100 de los primeros 150€ donados.

Los 150 primeros euros de donativos se eligen respecto del total de las donaciones que haya realizado en el mismo ejercicio a una o varias entidades.

El resto de las donaciones que superen los 150€ dan derecho a deducir el 30 por 100 del importe donado.

- Si usted es de los que realiza donaciones todos los años a la misma entidad, el porcentaje del 30 por 100 se incrementa al 35 por 100 si ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a las realizadas en los dos ejercicios anteriores. A partir del tercer ejercicio, si continúa donando a la misma entidad por un importe igual o superior, podrá aplicar también el porcentaje incrementado del 35 por 100.
- Si el donante deja de donar o reduce su aportación un año, perderá el derecho por donación incrementada y deberá volver a donar el mismo o superior importe, a la misma entidad, al menos durante tres años, aplicando el porcentaje incrementado el tercer año.
- La base de las deducciones, que en los donativos dinerarios es su importe, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente. Por el exceso no se podrá practicar deducción.
- Las cantidades donadas a las entidades previstas en la Ley 49/2002 que se destinen a la realización de actividades y programas prioritarios de mecenazgo, tendrán derecho

a una deducción del 80 por 100 para los primeros 150€ y del 35 por 100 por el exceso. Además, si en los 2 períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción a favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje del 35 por 100 se elevará en 5 puntos porcentuales. En este caso, la base de la deducción de estos donativos no podrá exceder del 15 por 100 de la base liquidable del periodo impositivo.

Deducción por maternidad

Para tener derecho a esta deducción, de 1.200€ por hijo, es necesario que la madre tenga derecho al mínimo por descendientes y que realice una actividad, por cuenta propia o ajena, por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social.

® La deducción se pierde por los meses en que se haya estado en situación de desempleo, aunque se mantenga la cotización a la Seguridad Social, dado que no se realiza una actividad ni por cuenta propia ni por cuenta ajena durante ese lapso de tiempo (DGT V0463-15).

® La baja por enfermedad no es motivo para perder el derecho a aplicar la deducción (DGT V3236-15). Asimismo, durante la propia baja por maternidad, la interesada no ha dejado de realizar una actividad por cuenta ajena con cotización a la Seguridad Social o mutualidad correspondiente, por lo que tiene derecho a la deducción por maternidad (DGT V2992-11).

® Por el contrario, no se puede aplicar la deducción cuando el trabajador se encuentre de baja por excedencia voluntaria, aunque sea excedencia para el cuidado de los hijos (DGT V1552-14). Tampoco tendrá derecho a aplicar la deducción la madre que se encuentre en situación de incapacidad (DGT V0216-07).

® El ejercicio de una actividad no implica necesariamente la percepción de ingresos y, por tanto, a los efectos de la deducción por maternidad, basta con el alta en el régimen correspondiente de Seguridad Social sin que la interesada deba efectuar ninguna justificación adicional, siendo la Administración quien debe acreditar que se está ante un alta formal que no se corresponde con ninguna actividad efectiva (Resolución del TSJ de Galicia, de 24 de febrero de 2016).

Por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo

Si realiza una actividad por cuenta propia o ajena, por la cual está dado de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social y tiene 3 o más hijos, o bien es una persona sin vínculo matrimonial con 2 hijos a su cargo que dan derecho a aplicar la totalidad del mínimo por descendientes, ya sabe que tiene derecho a deducir una cuantía que podrá alcanzar los 1.200€ anuales por cada descendiente o ascendiente con discapacidad y por familia numerosa, y los 2.400€ en el caso de familias numerosas de categoría especial.

® La Administración exige que a fecha de devengo del impuesto el contribuyente haya solicitado el título de familia numerosa. Por tanto, es importante que a 31 de diciembre de este año se haya solicitado este título para poder aplicar la deducción en la próxima declaración.

® La normativa reguladora del impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre la deducción por familia numerosa y la deducción por descendiente discapacitado. Por

tanto, ambas deducciones son compatibles, siempre que se disponga de los justificantes necesarios (título reconociendo la condición de familia numerosa y certificación del órgano administrativo competente sobre el grado de minusvalía).

Deducciones autonómicas

® Conviene revisar las deducciones reguladas en la Comunidad Autónoma de residencia por si pudiéramos aprovecharlas. En su caso, debemos obtener y conservar los justificantes de las mismas.

Regímenes especiales

Tributación de impatriados

Si en el año 2017 ha adquirido la residencia fiscal en España, como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrá optar por tributar conforme a las reglas de los no residentes con ciertas especialidades, siempre que concurran determinados requisitos.

® Tributan los primeros 600.000€ de renta del trabajo al 24 por 100 y, a partir de ese umbral, al 45 por 100. Por el resto de rentas tributará al tipo que corresponda según la fuente de la que procedan.

® Si el desplazamiento se produce como consecuencia de que le han nombrado administrador de una sociedad, podrá optar por tributar como si fuera un no residente, siempre que no participe en más de un 25 por 100 en la entidad.

® Cuando el contribuyente permanezca un breve periodo de tiempo en situación de desempleo y a continuación inicie otra relación laboral que cumpla los requisitos del régimen, ello no constituye causa de exclusión (DGT V0818-17).

® No resulta de aplicación a este régimen especial la deducción por familia numerosa (DGT V0884-17).

60 Consejos para planificar la Renta 2017

Si es trabajador

1. Puede ser un buen momento para modificar el contrato laboral para 2018 incluyendo retribuciones en especie que no tributan, como la tarjeta restaurante, la tarjeta transporte, el vale guardería o un seguro médico para la familia. En estos casos, debe tener en cuenta que al cambiar rentas dinerarias por rentas en especie el empleador deberá repercutirle el IVA correspondiente.
2. Si utiliza un vehículo de la empresa como retribución en especie, solicite a su empleador que el vehículo sea uno de los considerados eficientes energéticamente, de esta manera su retribución en especie se puede ver reducida hasta en un 30 por 100.
3. Si su empresa le abona un seguro médico, puede extender la cobertura a su cónyuge e hijos, de esta manera podrá beneficiarse de una exención de hasta 500€ para cada una de las personas aseguradas. Además, si alguno de los miembros de la familia es discapacitado, la renta en especie que no tributa se amplía a 1.500€ por cada uno de ellos.
4. Si tiene derecho a cobrar la prestación por desempleo y va a iniciar una actividad económica, le conviene solicitar el cobro de la prestación en la modalidad de pago único. De este modo no tributará por ella, siempre que no cese en la actividad iniciada durante los 5 años siguientes.
5. Si le han despedido de su empresa, la indemnización percibida, si es obligatoria, no tributa hasta el límite de 180.000€. No obstante, si su relación con la empresa no era laboral sino mercantil, la indemnización tributa en su totalidad. A estos efectos, la Inspección está facultada para calificar el tipo de relación contractual con la empresa.
6. Si le han despedido de su empresa, pero en un plazo de 3 años le vuelve a contratar la misma u otra vinculada con ella, perderá la exención de la indemnización, por lo que deberá presentar una declaración complementaría incluyendo la misma.

Ha recibido alguna ayuda

7. Tenga en cuenta que cualquier ayuda percibida en este año tributará, excepto que la ley del impuesto la declare exenta. Buen ejemplo de ayudas que tributan puede ser la del Plan PIVE o la del Plan MOVEA a la compra de turismos o las subvenciones recibidas para la compra de vivienda.
8. Si en 2017 le han concedido una ayuda pública pero aún no se la han abonado, no deberá declarar la ganancia hasta que perciba la misma.
9. Si vive en una comunidad de vecinos y dicha comunidad ha percibido alguna ayuda para la instalación del ascensor, no se olvide de declarar el importe percibido por la comunidad en proporción a su cuota de participación.
10. Si ha recibido del Ayuntamiento una ayuda destinada a la guardería de los niños, cuyo servicio se preste mediante contrato de concesión de obra pública, no tributará por ella porque se considera que es una beca pública exenta para cursar estudios reglados.
11. Si ha sido madre este año y ha percibido la prestación por maternidad de la Seguridad Social, el criterio administrativo consiste en considerarla una renta no exenta, aunque algún Tribunal opina lo contrario.

12. Si en 2017 ha percibido ayudas públicas por defectos estructurales en la construcción de su vivienda habitual, destinadas a repararla, le puede convenir acogerse a la opción de diferir su tributación, imputándolas en este ejercicio y en los 3 siguientes por partes iguales. Lo mismo sucede con las ayudas para acceder a la primera vivienda.

Ha transmitido una vivienda

13. Si ha transmitido su vivienda habitual, en principio deberá tributar por la ganancia obtenida. No obstante, si ha pactado un calendario de pagos y el último supera el año, podrá imputar el beneficio obtenido según sean exigibles los cobros.
14. Si ha transmitido la vivienda habitual en 2017 obteniendo una ganancia patrimonial, considere la posibilidad de reinvertir el importe obtenido en la misma en la adquisición de otra vivienda habitual para no tributar por dicha renta. Eso sí, debe de tener en cuenta que la reinversión ha de realizarla en un plazo máximo de 2 años desde la fecha de transmisión y que, si no la realiza en el mismo 2017, deberá comunicar en la renta de este año su intención.
15. Si dona una vivienda, aunque el coste fiscal para el donatario pueda no ser significativo en función de la Comunidad Autónoma donde radique la vivienda, el donante deberá tributar por la ganancia que, en su caso, obtenga, salvo que este tenga 65 o más años.
16. Si una vez cumplidos los 65 años quiere obtener liquidez, vendiendo su vivienda habitual no tendrá que tributar por la ganancia patrimonial producida. En caso de que la vivienda sea un bien ganancial y alguno de los cónyuges no haya llegado a esa edad, le puede compensar aplazar la operación hasta que ambos tengan cumplidos los 65. En caso contrario, deberá tributar el cónyuge que no cumpla el citado requisito por la mitad de la plusvalía.
17. Si transmite una vivienda que no es la habitual, o cualquier otro bien o derecho, y tiene más de 65 años, no tributará por la ganancia patrimonial, hasta un máximo de 240.000€, si constituye con el importe obtenido una renta vitalicia a su favor.
18. Si ha transmitido un inmueble urbano adquirido entre el día 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta obtenida en un 50 por 100, siempre que no lo venda a un familiar.
19. Si ha transmitido una vivienda que fue adquirida antes de 1995, puede reducir la ganancia obtenida en su transmisión con los llamados coeficientes de abatimiento. La cuantía máxima del valor de transmisión de los elementos patrimoniales de un contribuyente en su vida, para poder aplicar estos coeficientes, es de 400.000€. Por esto le conviene aplicar los coeficientes solo a la transmisión que proporcionalmente incorpore una mayor ganancia patrimonial.

Deducciones por vivienda habitual

20. Si adquirió su vivienda habitual antes de 2013 y dedujo por ella, tiene la suerte de poderse aprovechar todavía de la deducción por inversión en vivienda. Por ello, cuando calcule el coste fiscal de su Renta 2017, puede rebajar ese importe agotando el límite de 9.040€ entre intereses y capital amortizado del préstamo que utilizó para pagarla y conseguir un máximo de deducción de 1.356€.
21. Si está casado bajo el régimen matrimonial de gananciales, siendo la vivienda habitual de ambos cónyuges, puede ser interesante declarar individualmente para disfrutar de una base de deducción de hasta 18.080€ y deducir cada uno 1.356€.

22. Si se venía aplicando la deducción por vivienda, este derecho se mantiene aunque muera uno de los cónyuges, siempre que el inmueble continúe constituyendo la vivienda habitual del cónyuge supérstite y de los hijos.

23. Si vive de alquiler desde antes de 2015 y tuvo el derecho a practicar la deducción, puede aprovechar el régimen transitorio de la deducción por alquiler de vivienda habitual. En estas circunstancias, siempre que esté en los límites de base que la norma establece, le convendrá no cambiar de casa, utilizar las prórrogas del contrato y, si se terminan, también podrá seguirse deduciendo si vuelve a firmar un contrato con el dueño del piso, incluso aunque modifique el importe y el plazo del contrato. Tenga en cuenta que su Comunidad Autónoma puede regular deducciones para el inquilino.

Tiene un piso en alquiler

24. Si va a alquilar un piso, en principio y por motivos fiscales, le interesará más alquilárselo a una persona física para vivienda permanente que a una persona física para despacho, que a una entidad (salvo que en el contrato se especifique que es para vivienda de algún empleado de la misma en concreto) o que alquilarlo como apartamento vacacional. Todo ello para no perder la reducción del 60 por 100 del rendimiento neto.

25. Si el piso lo alquila por temporadas no tendrá derecho a reducir en un 60 por 100 el rendimiento neto, y tampoco si además de alquilar la vivienda presta servicios de hostelería o limpieza.

26. Si es propietario de un inmueble alquilado y tiene que acometer algún gasto relacionado con el mismo en 2017, siempre que los ingresos superen a los gastos, le conviene anticipar gastos. De esta manera diferirá parte de la tributación a 2018.

27. Si parte del año el inmueble no ha estado en alquiler, tendrá que imputar renta por ese período de tiempo y no serán deducibles los gastos proporcionales a dicho período, salvo los de reparación y conservación destinados a preparar el inmueble para su posterior arrendamiento.

28. A la hora de determinar los gastos, no se olvide de incluir la amortización del 3 por 100 del mayor valor del precio de adquisición o del valor catastral de la construcción, así como las amortizaciones de los bienes muebles alquilados conjuntamente con el piso.

Tiene inversiones financieras

29. Si la entidad bancaria donde va a cobrar su nómina y domiciliar sus recibos, o a trasladar un plan de pensiones, le ofrece un regalo por ello, a la hora de echar cuentas tiene que saber que eso será una retribución en especie que tendrá que incluir en el IRPF como un rendimiento del capital mobiliario, valorándolo por su valor de mercado más el ingreso a cuenta correspondiente.

30. Si posee acciones de una entidad cotizada y le entregan derechos de suscripción preferente que vende, debe tributar por el importe obtenido por los mismos.

31. Si es socio de una sociedad no cotizada y este año le han devuelto aportaciones o le han distribuido prima de emisión, debe tener en cuenta que dichas cantidades tributarán como rendimiento de capital mobiliario.

32. Si era socio de una entidad y este año ha ejercicio su derecho a la separación, transmitiendo todas sus participaciones a la sociedad, produciéndose la subsiguiente amor-

tización de las mismas, deberá tributar por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición de los títulos transmitidos.

33. Para pequeños ahorros a medio o largo plazo, en inversores conservadores, puede interesar abrir un Depósito Individual de Ahorro a Largo Plazo o un Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo. Ello permitirá hacer imposiciones en los 5 ejercicios siguientes a conveniencia, sin superar 5.000€/año, y que la rentabilidad quede exenta si esperamos a retirar todo el importe acumulado cuando hayan transcurrido 5 o más años desde la primera imposición.

Ha transmitido elementos patrimoniales

34. Si en lo que llevamos de 2017 ha transmitido algún elemento patrimonial obteniendo por ello una plusvalía, tiene hasta fin del ejercicio para realizar minusvalías tácitas que tenga en algún otro elemento patrimonial. Así reducirá la tributación de la ganancia patrimonial que ya se ha materializado.

35. Por el contrario, si ha transmitido algún bien o derecho y se le ha producido una pérdida patrimonial, puede aprovecharla para reducir la tributación de la ganancia que pueda materializar, de aquí a fin de año, transmitiendo con plusvalía otro elemento de su patrimonio.

36. También debe comprobar las autoliquidaciones de los 4 años anteriores, por si tiene un saldo negativo derivado de la compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales que no haya podido compensar. Como esa posibilidad se pierde si no se ejercita en un máximo de 4 años, le puede convenir materializar alguna plusvalía tácita transmitiendo el correspondiente bien o derecho para aprovechar dicho saldo.

37. Si tiene una ganancia patrimonial realizada en el ejercicio y quiere rebajar la tributación de la misma con la materialización de una pérdida en participaciones de un fondo de inversión, puede vender dichas participaciones y, si quiere reinvertir en otra institución de inversión colectiva, no siga el procedimiento de reinversión con diferimiento establecido para aprovechar la pérdida.

38. Si no le pagan un crédito, y no adquiere eficacia una quita sobre el mismo, le interesa iniciar cuanto antes un procedimiento judicial para ejecutar dicho crédito y así, cuando transcurra un año desde el inicio de dicho procedimiento, podrá ya imputarse la pérdida.

39. Si va a transmitir participaciones de una entidad no cotizada, y el precio va a ser inferior al valor neto contable de la participación o al resultado de capitalizar al 20 por 100 los beneficios de los 3 últimos años, le interesará preparar pruebas para destruir la presunción de que el valor es, como poco, el mayor de los dos apuntados.

Se ha separado o divorciado

40. Si se ha separado en 2017 es conveniente que en el Convenio regulador se especifiquen los conceptos de la pensión compensatoria al cónyuge y las anualidades que se deban satisfacen tanto al excónyuge como a los hijos.

41. Si en la resolución judicial no se dice nada sobre los pactos habidos en el Convenio regulador, el padre que satisface anualidades a los hijos no podrá aplicar las escalas estatal y autonómica separadamente a las anualidades y al resto de su base liquidable general.

42. Los pagos extraordinarios como el dentista, la óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, siempre que en el Convenio se establezca que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores o enteramente por uno de ellos.

43. Si está casado en régimen de gananciales y se separa, o si se disuelve una comunidad de bienes constituida por herencia o por voluntad de los comuneros, es aconsejable hacer un reparto equitativo de bienes y derechos porque, de no ser así, y además de las implicaciones que ello puede tener en otros impuestos, a alguno de los comuneros se le puede producir una ganancia patrimonial por la que tenga que tributar.

Es empresario o profesional

44. Si es empresario o profesional y trabaja desde casa, podrá deducir los gastos de titularidad del inmueble en proporción a los metros cuadrados que destine a la actividad, como son el IBI, la comunidad de vecinos, tasas, etc. Asimismo, podrá deducir un porcentaje, según el tiempo que destine al desarrollo de la actividad, de la parte de vivienda utilizada en la misma sobre los gastos de suministros como Internet, luz, agua o calefacción. En 2018 la ley fija ese porcentaje en el 30% para evitar litigiosidad.

45. Si es empresario y profesional y se desplaza por motivos de trabajo fuera del domicilio de la actividad y se tiene que pagar la manutención, podrá deducirse ese gasto siempre que esté justificado por factura y sea necesario. No obstante, a partir de 2018 estos gastos se podrán deducir con los límites establecidos para las dietas exceptuadas de gravamen reguladas en el Reglamento y que se paguen con tarjeta.

46. Si realiza actividades económicas y determina el rendimiento neto en estimación directa, y piensa que creará empleo en 2017 y 2018 respecto a 2016, contando con que pueda beneficiarse del régimen especial de empresas de reducida dimensión, le interesará invertir en elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias que podrá amortizar libremente hasta en 120.000€ por cada persona/año.

47. Si pretende realizar gastos de atenciones a clientes y proveedores antes de que termine el año y va a superar en este tipo de gastos los 2.000€ anuales, le puede interesar aplazar el exceso de ese importe a 2018, ya que está limitado el gasto deducible por este concepto a la citada cantidad.

48. Si determina el rendimiento neto de su actividad por estimación objetiva, y en 2018 va a poder seguir haciéndolo porque no prevé superar los límites en este año, es el momento de echar cuentas y ver si su rendimiento neto real supera o no llega al que le sale por módulos. En el segundo caso le podría interesar renunciar al régimen, teniendo en cuenta que la estimación directa conlleva obligaciones formales mayores.

Si hace aportaciones o recibe prestaciones de sistemas de previsión social

49. Si ya ha agotado su límite de aportación a sistemas de previsión social, pero está casado y su cónyuge obtiene rentas del trabajo y de actividades económicas que no llegan a 8.000€, también puede aportar hasta otros 2.500€ al plan de su cónyuge y esa aportación servirá para reducir su propia base imponible.

50. Si durante su vida laboral hizo aportaciones a sistemas de protección social y se ha jubilado, le interesa pensar muy bien cuánto y cómo cobra las prestaciones. En general le interesará cobrar al ejercicio siguiente al de la jubilación, así no acumulará esta renta

con los salarios percibidos por su trabajo que, seguramente, son más elevados que la pensión de jubilación.

51. Si la contingencia de jubilación o discapacidad acaeció en 2010 o anteriores, no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100 por las prestaciones correspondientes a aportaciones anteriores a 2007, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2018.
52. Si se jubila activamente tiene la posibilidad de rescatar el sistema de previsión y la contingencia se entiende acaecida en esa fecha. Por el contrario, si no se rescata el plan de pensiones durante la etapa de jubilación activa, se considerará que la contingencia acaece cuando concluye la relación laboral y se accede a la jubilación total. En general, será más interesante esperar a la jubilación total porque la prestación se acumulará a rentas inferiores.
53. El importe de las prestaciones que no rescate en forma de capital será rescatado en forma de renta, cuando usted quiera, por lo que le convendrá fraccionarlo para no verse perjudicado por la progresividad de la tarifa.
54. Si ha percibido prestaciones en forma de capital en más de un periodo impositivo, la reducción solo procede en uno de ellos, a su elección.
55. Si se ha jubilado en 2015, tenga en cuenta que si todavía no ha rescatado el sistema de previsión social en forma de capital, para hacerlo aprovechando la reducción del 40% solo tiene de plazo hasta el 31 de diciembre de este año.

Un poco de todo

56. Si tiene pensado prestar o recibir un préstamo sin intereses en lo que queda de año, le conviene formalizarlo en documento público o en contrato privado y llevarlo a liquidar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (por ello no tendrá que pagar nada al estar exenta esta operación). De esta manera podrá destruir la presunción de onerosidad y evitar que la operación se califique de donación.
57. Si es aficionado a juegos diferentes de los tradicionales, que son los que tributan por el gravamen especial, por ejemplo, a jugar on-line, en casinos, en bingos, etc., le conviene acumular las pruebas de sus pérdidas, y así solo tendrá que tributar por las ganancias netas.
58. Aproveche las buenas obras a través de donativos para rebajar su cuota a pagar. Para ello es interesante hacer aportaciones constantes o crecientes a las mismas entidades beneficiarias que lo venía haciendo.
59. Si está pensando en transmitir en vida de manera lucrativa un negocio familiar a sus descendientes o las participaciones en una sociedad familiar, la ganancia patrimonial generada no tributará siempre que se cumplan los requisitos para aplicar la reducción del 95 por 100 en la transmisión de la empresa familiar en los términos regulados en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que aplique la normativa autonómica por ser más favorable.
60. Si durante 2017 le han expropiado un inmueble y se ha tramitado por el procedimiento de urgencia, la alteración patrimonial debe imputarse cuando, realizado el depósito previo, se procede a la ocupación del bien expropiado, y no cuando se pague el justiprecio. Si la expropiación no se ha producido por el carácter de urgencia, la ganancia se imputa cuando fijado y pagado el justiprecio se proceda a la consecuente ocupación.

Comprobación de valores en el ITP y AJD. Novedades en los criterios administrativos

Conferencia pronunciada en las Jornadas Tributarias del Consejo General de Economistas (REAF-REGAF Asesores Fiscales) celebradas el día 16 y 17 de noviembre de 2017

Durante 2016 -2017 se han producido importantes cambios en la comprobación de valores, no en cuanto a los métodos de valoración sino en cuanto a los criterios administrativos que están aplicando las Administraciones Tributarias como consecuencia de consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda o por Resoluciones y Sentencias Juridiciales.

La comprobación de valores tiene como fin la determinación del valor real del bien o derecho sin embargo, el concepto de real, no queda establecido en la normativa tributaria, ni existe una remisión a la normativa reguladora de valoración (p.ej. Valoraciones Hipotecarias ECO/805/2003 y Ordenes EHA/3011/2007…)

El Tribunal Supremo y las consultas de la Dirección General de Tributos han establecido que:

Valor Real : Valor de Mercado (venal)[1]

La Administración tiene la potestad de comprobar los valores declarados por los distintos hechos imponibles (autoliquidados o no) por cualquiera de los medios del art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria a saber:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.[2]
c) Precios medios en el mercado.
d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
e) Dictamen de peritos de la Administración.
f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. **i)** Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

---

1 Como ejemplo de discrepancias entre valor real y valor de las transacciones podemos señalar las la rebaja en el precio de las entidades financieras,… Dichos valores de transmisión no afecta al valor real que tenga el bien transmitido. Dicho valor debe calcularse objetivamente con independencia de las circunstancias que concurran en la transmisión (V1377-15, V0787-14, V0881-10, V2073-13…)

2 Si la Administración se acoge al método de aplicar coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral no cabe plantear la improcedencia de este método (STS 1358/17, de 6-4-2017) aunque anula la Orden de la C.A. de Valencia por aplicarse sobre hechos imponibles anteriores a la vigencia de la Orden de la Comunidad.

Cada Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas ha establecido sus propios criterios, en el marco del artículo 57, que se reflejan en sus normas reglamentarias. La Comunidad Autónoma Andaluza ha dictado Decreto Legislativo en el que indica:

"… el perito de la Administración para la emisión de su dictamen podrá utilizar:

….. 2.º El precio de venta que aparezca en anteriores enajenaciones de los mismos bienes o de.. otros de análogas características situados en la misma manzana o polígono.

3.º **El valor asignado en las escrituras de constitución de hipotecas para la subasta de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria….**

El apartado 4 fue anulado por el Tribunal Constitucional ya que establecía que también podría usar el valor asignado en los certificados emitidos por las sociedades de tasación para la constitución de hipotecas…. de los mismos bienes o de otros de análogas características situados en la misma manzana o polígono.[3]

(Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos).

Y, específicamente, en el ámbito de la legislación estatal la norma directriz es el art. 10 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos que determina:

"… La base imponible está constituida por **el valor real del bien transmitido** o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca…"[4]

Teniendo como referencia los párrafos anteriores vamos a desarrollar:

I. Obra Nueva y División Horizontal.

II. Subastas

III. Derechos de Superficie, derechos de elevación…

IV. Agrupaciones, Segregaciones, Agregaciones.

V. Repercusiones en la compraventa de los valores incluidos en la escritura de préstamo hipotecario: Capital Prestado; Valor Tasación Hipotecaria: Valor de Subasta; Valor Responsabilidad Hipotecaria; Contratos de seguros;

VI. Novedades en el Procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria.

VII. Inspección Física de los Inmuebles.

---

3 El apartado 4 fue derogado en virtud de sentencia del TC de 20/09/2012 que anula la norma según la cual uno de los criterios de los peritos en la comprobación de valor es tomar la realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario ya que de hecho supone anular uno de los medios (dictamen de perito).

4 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

I. Obra Nueva y División Horizontal.

El art. 31 del Texto Refundido establece que cualquier declaración de voluntad valuable, inscribible y que se realice en escritura pública está sujeta a la cuota gradual del impuesto, **refiriéndose al momento de la declaración de voluntad tanto el devengo del impuesto como [5] el tipo impositivo, la legislación aplicable y la comprobación de valores.**

En el ejercicio 2017 se cambia el criterio de valoración en las obras nuevas y división horizontal.

En cuanto a la **Declaración de Obra Nueva,** en caso de obra antigua, la actividad administrativa establecía que: el devengo se produce al momento de la declaración de voluntad siguiendo el principio general establecido en la normativa del impuesto. Si se quiere ajustar la realidad a lo que consta inscrito en el Registro de la Propiedad debe de realizar una declaración de obra nueva que se valora a la fecha de dicha declaración. Si en el Registro de la Propiedad figura un solar pero no la casa que se construyó su casa en el año 1956 y pretende inscribirla al día de hoy, deberá abonar la cuota gradual sobre el valor de la obra a 2017.

Sin embargo la consulta V1582-17 (19-6-2017), supone un cambio radical al establecer que la base imponible de la escritura pública en que se formalice la declaración de obra nueva será el valor real de coste de la obra nueva que se declare en dicha escritura pública; **el valor real a tener en cuenta es el del coste real que tuvo la obra en cuestión, sin que proceda actualizarlo a la fecha del devengo del impuesto.**

Del contenido de esta consulta se derivan dos consecuencias:

Primero. **La valoración debe de hacerse a la fecha en que se realizó la obra.** Debiendo acreditarse por cualquier medio ajustado a derecho la fecha en que se llevó a cabo (proyectos, informes periciales, facturas, etc..).

Segundo. No procede la actualización a la fecha del devengo del impuesto, insiste la consulta en el coste de la construcción en el momento de realizarse ésta.

---

[5] El artículo 31 del TR determina que se produce el hecho imponible por la modalidad de cuota gradual de A.J.D. (1 a 2% según Comunidad) cuando se dan los siguientes supuestos: a)Tratarse de una **primera copia** de una escritura o un acta notarial. b) Tener por objeto cantidad o cosa valuable. c)Contener actos o contratos **inscribible**s en los Registros de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles. d)**Contener actos o contratos no sujetos** al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del Texto Refundido del ITP y AJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

[6] La Resolución del TEAC 00508/2011/00/00. Establece que no se incluyen los honorarios profesionales, facultativos, notarios, registradores, tasas, gastos financieros, gastos de estudio de seguridad y salud, geotécnicos, seguro decenal, beneficio de empresas ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución. La Sentencia del Tribunal Supremo de 9/4/2012, Rec. 95/2009 estima que no incluye valor venta, valor reposición, gastos de promoción, gastos generales y siguiendo con la delimitación del concepto no pueden influir factores que no tienen relación con el coste de la ejecución, habrá de estarse al presupuesto de ejecución material según el proyecto debidamente visado, sin que pueda incluirse conceptos tales como gastos generales, beneficio industrial, licencia, etc. (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 4 de octubre de 2010, Recurso 628/2007; y la STSJ Andalucía 1216/2017 de 21/02/2017). Un aspecto interesante de este tipo de valoración

Teniendo en cuenta que **Valor ejecución de la obra no es igual a Valor de Mercado[6] del bien.**

Si una vez realizada la obra queremos establecer un régimen jurídico especial en el que coexistan elementos privativos de cada propietario con elementos comunes, formularemos una declaración de **División Horizontal.**

La pregunta que nos hacemos inmediatamente ¿Qué ocurre con la valoración de la división horizontal a la vista del cambio de criterio?. Sabemos que, a efectos del impuesto, la base imponible de la división horizontal de un edificio viene constituida tanto por el valor real del coste de la obra nueva como por el valor real del terreno. (Vuelo + Suelo).

El valor de la obra (Vuelo) a tener en cuenta es el del coste real que tuvo la obra en cuestión, sin que proceda actualizarlo a la fecha del devengo del impuesto. En cuanto al valor del terreno (Suelo) será el valor real actual, el que tenga en el momento del devengo del impuesto, que será el día en que se formalice la escritura pública (V1582-17).

Ejemplo:

Una contribuyente presenta una escritura de declaración de obra nueva y de constitución sobre el edificio así declarado, del régimen de propiedad horizontal. Por la obra nueva, realizada en 2002, se declara por la sociedad 140 millones de €, mientras se valora en 400 millones el coste de la obra en 2017 Por su parte el solar tiene un valor declarado de 80 millones. El valor comprobado por la obra nueva asciende a 2002 en 150 millones mientras que se acepta el valor declarado por el contribuyente en cuanto al solar.

Si suponemos que el tipo impositivo por cuota gradual asciende a 1%, existen dos liquidaciones una por la Obra Nueva y otra por la División Horizontal. En cuanto a la Obra Nueva su Base Imponible vendrá determinada por el valor de la obra nueva declarada o comprobado (coste real de ejecución de la obra a 2002) , sin inclusión del valor del terreno. Al ser superior el comprobado se utiliza éste. Siendo la Base Imponible = Valor Comprobado : 150 millones.

Por su parte, hay otra liquidación por la constitución del régimen de propiedad horizontal, que tributa por A.J.D.

Liquidaciones:

-Obra Nueva. 150.000.000 x 1%: 1,500,000

-Constitución Régimen. 230.000.000 x 1%: 2,300,000

(150,000,000+80,000,000)

A la vista de este cambio de criterio es el momento de regularizar las discrepancias en los libros del registro en cuanto a la obra nueva.

---

se refiere a si el coste de la obra nueva debe de identificarse como el valor del inmueble terminado. conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución. (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 1 de marzo de 2011, Recurso 282/2010; V1465-15).

Cuadro resumen:

	Valor Declarado	Valor Comprobado 2017	Valor Comprobado 2002
SUELO	80,000,000	80,000,000	-
VUELO	140,000,000	400,000,000	150,000,000
Cuota Gradual A.J.D. al 1% sobre B.I.	1,400,000	4.000.000	
Por Obra Nueva	2.200,000	4.800.000	1.500.000
Por D.Horizontal			2.300.000

B.I. V. Comprobado

Diferencia entre comprobar a 2017 y a 2002 la obra nueva asciende a: 2,500,000

Y si nos vamos a comprobar tanto la división horizontal como la obra nueva vemos que la diferencia es de 5.000.000 euros.

La pregunta que nos hacemos inmediatamente: ¿Tiene carácter retroactivo este nuevo criterio administrativo?. Si. Pero sólo para las liquidaciones que no sean firmes, es decir que no hayan sido aceptadas implícita o explícitamente por los obligados tributarios.

II. - Subastas.

El art. 39 del Reglamento, en la redacción dada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, establece que: **"… en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición…"**. No existe comprobación de valores. Se acepta el valor de remate como valor real.

Sin embargo el art. 10 del Texto Refundido establece que en todas las transmisiones se presume que todas las cargas, merezcan o no la calificación de deducibles han sido rebajadas al fijar el precio. La práctica administrativa consistía en aumentar el importe del remate en las cargas subsistente para determinar el Valor Declarado.

Al precio de remate se le sumaban las cargas subsistentes.

Valor Remate + Cargas Subsistente

Sin embargo la consulta V1079-17 (9-5-2017) establece que la Base Imponible será "… en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa,

servirá de base el valor de adquisición"., concluyendo que **la base imponible será el valor de adquisición constituido por el precio de remate, sin tener en consideración el valor de las cargas en las que se subrogue.**

Dicha consulta desarrolla un ejemplo numérico: si el valor de tasación asciende a 50.000 euros; el tipo de licitación a 40.000 euros y el de remate final a 20.000 euros, teniendo en cuenta que asciende a 10.000 euros las cargas en las que el adquirente se subrogaría automáticamente.[7]

Valor : Base Imponible : 20.000 euros

Esta consulta va más allá que los distintos pronunciamientos judiciales.

VALORES	Importe	Observaciones
Valor Tasación	50,000	
Tipo Licitación	40,000	V.Licitación:V.Tasación - Cargas Subsist.
Cargas Anteriores	10,000	Se subroga el adquirente automáticamente
Remate20,000		

Base Imponible : **20,000**

Normalmente si estamos en presencia de un préstamo hipotecario el valor de tasación será el pactado en la escritura y el de salida (licitación) dicho valor menos las cargas. [8]

Otros supuestos que están íntimamente ligado son las adjudicaciones en virtud de la Ley Concursal que determina que no procede comprobación en las resoluciones del juez, pero ¿qué ocurre con adjudicaciones por empresas en concurso?.Si la venta se realiza por la Entidad Administrativa concursal de una sociedad anónima en liquidación, **en venta directa** autorizada por el Juzgado Mercantil, esa autorización del Juzgado no se asimila a subasta, [9] de acuerdo con lo establecido en la Consulta Vinculante V2064-17 de 1 de Agosto de 2017.

Venta Directa Autorizada no se identifica a Subasta Pública ni art. 46 L.Concursal por lo que, la conclusión, es que dicha transmisión está sujeta a comprobación de valores.

---

7 Judicialmente se ha venido estableciendo que no procede comprobación de valores cuando la finca es adjudicada mediante subasta pública. La base imponible incluía, en su caso, las cargas anteriores subsistentes de la finca adjudicada, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (Resoluciones de 7 de Marzo, 24 de Abril y 26 de Septiembre de 1996)

8 Las cargas anteriores (Hipotecas…) a la inscripción del derecho del ejecutante se mantienen y se cancelan las cargas posteriores.

9 Ley Concursal. La Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal, adiciona un nuevo apartado 5 del art. 46 (del Texto Refundido del ITP y AJD) al establecer: "… se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación…"

Nos hacemos la misma pregunta que en el apartado I, ¿tiene carácter retroactivo este criterio?. Si pero, en este caso, en dos supuestos:

1. Para las liquidaciones no firmes.
2. Para las autoliquidaciones que no hayan prescrito o bien no se hayan convertido en firmes.

III. Principio general de afectación del vuelo al suelo.

Una persona que precisa un título jurídico para edificar. A diferencia de lo que ocurre en la compraventa, no adquiere la propiedad del suelo, sólo obtiene el derecho a edificar sobre suelo ajeno y a hacer suyo el edificio (superficie, elevación, vuelo) . Como pago el dueño del suelo hace suyo una parte o la totalidad de lo edificado (TEAC 5/6/2002). Puede ocurrir que con posterioridad le vendan el suelo al que ha edificado y es a esta situación a la que nos vamos a referir.

Postura Administrativa. La Administración ha consagrado el principio de que cuando se transmite una propiedad, (actos inter-vivos o mortis causa) o se realiza una declaración de voluntad el valor asciende la suma del vuelo y del suelo aunque, en la escritura o contrato, figure que se transmite sólo el suelo en base a la consulta V0748-16[10] (25/02/2016). Es significativa la reciente Instrucción 1/2017, Octubre de 2017, de la Junta de Andalucía. [11] , que llega a afirmar que el hecho de haber solicitado la licencia de obra a nombre del adquirente no es prueba suficiente de haberla construido.

Administrativamente se sigue el art. 361 C.C[12],.[13]

---

10 Se refiere al caso de una segregación con obra nueva.

11 "… determinar la base imponible en el ISD como consecuencia de la donación de un suelo donde existe una edificación cuya construcción manifiesta haber realizado el donatario a sus expensas. Aporta, como pruebas de ejecución a su cargo de dicha construcción, el proyecto de la obra, la licencia municipal, así como la primera ocupación, todos ellos a su nombre…" Concluyendo que a base imponible de una donación donde se incluya suelo con una edificación estará determinada por el valor del suelo más la edificación. (I 1/2017).

12 La accesión invertida es una presunción a la que alude el art. 18 del RD 828/1995, de 29 de Mayo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto. El art. 18 lo que trataba de evitar el ahorro fiscal mediante una practica habitual de venta del terreno sobre los que exista una edificación, te hago la venta del terreno y, como comprador, realiza la declaración de obra nueva. El comprador disminuye el impacto en transmisiones patrimoniales y el vendedor en la ganancia patrimonial en IRPF.

Conducta 1.	Terreno	100000 x 8 %:	8,000
	Obra N.	200000 x 1,50%:	3,000
Conducta 2.	Conjunta	300000 x 8% :	24,000

Ahorro de la conducta 1 respecto a la 2 es del 6,5% que asciende a 13,000 (si los tipos impositivos son para transmisiones onerosas del 8% y cuota gradual del 1,5%)

13 El dueño del terreno en que se edificare, sembrare o plantare de buena fe, tendrá derecho a hacer suya la obra, siembra o plantación, previa la indemnización establecida en los artículos 453 y 454 o a obligar al que fabricó o plantó a pagarle el precio del terreno, y al que sembró, la renta correspondiente.

Determinándose que:

Base Imponible : Valor del Suelo + Valor del Vuelo

Postura Judicial.[14] Los Tribunales sostienen que si el adquirente probaba que solicitó la licencia de obras y le fue expedida a su nombre la transmisión o declaración sólo comprendía el suelo. En este sentido se seguía lo establecido en la resolución del TEAC 15/09/1977 que recogía: ... cuando se construye sobre suelo ajeno y luego se adquiere el solar la base imponible de la venta no incluye la edificación construida de buena fe por el comprador. (Nota a pie de página 15)

Entendiéndose que la construcción en suelo ajeno, al existir en el supuesto del art. 361 del Código Civil transitoriamente dominios separados del vuelo y el suelo, el valor de los edificado no se suma al valor del vuelo que se transmite (STSJ de Extremadura 23/11/13. R. 77/12).

Base Imponible: Valor del Suelo

Es muy importante recoger que si de la documentación presentada, proyecto de obra,... está acreditada la preexistencia de la vivienda con anterioridad a la venta del vuelo y que pertenecía al adquirente del derecho de vuelo, no puede formar parte de la valoración.[15]

---

14 "... las compraventas... de solares sobre los cuales existe una edificación se entenderán que comprenden tanto el suelo como el vuelo, salvo que el **TRANSMITENTE se reserve éste** o que el **ADQUIRENTE** p.ej**.** pruebe que la licencia de obras, en su día, fue solicitada por él y expedida a su nombre..." TEAC 15-9-77.
Incluso se llega a afirmar que cuando se construye sobre suelo ajeno y luego se adquiere el solar la base imponible de la venta no incluye la edificación construida de buena fé por el comprador (T.S.J. de Andalucía. Sala de Granada 11/03/2016, R1522/2011)

15 Ha quedado acreditado de forma indubitada (y tal extremo no se cuestiona por la Administración demandada) que el recurrente construyó una vivienda sobre el solar adquirido mediante la escritura pública de fecha 27 de julio de 2007 (respecto del cual se ha aportado un documento privado de fecha 5 de mayo de 2002, que sólo ha producido efectos en cuanto a terceros desde la fecha de presentación ante la Sala, conforme al artículo 1227 del Código Civil) con licencia urbanística del Ayuntamiento de Beas de Granada, de fecha 14 de enero de 2003, bajo la dirección del arquitecto D. Mariano , cuya finalización se certificó el día 22 de septiembre de dicho año 2003. Consta también que la Gerencia Territorial del Catastro de Granada, en el año 2004 dio de alta dicha edificación en expediente tramitado al efecto, asignando a la misma un valor catastral de 34.951,52 euros y de 3.778,28 euros al solar. Partiendo de tales premisas, de una parte la certidumbre de la propiedad de la construcción ubicada sobre el solar posteriormente adquirido, y de otra la ineficacia del documento privado de compraventa en cuanto a terceros hasta la fecha de su presentación ante esta Sala, debe abordarse la cuestión relativa a cuál deba ser la base imponible del impuesto, cuya liquidación se ha girado a la vista de la referencia catastral tomada en cuenta por la Administración y confirmada por el TEARA. A juicio de la Sala nos encontraríamos ante un supuesto de construcción sobre suelo ajeno, hecho de buena fe, al mediar acuerdo con la propietaria del solar, cuyo régimen jurídico, a efectos meramente civiles entre las partes, viene establecido en el artículo 361 del Código Civil , concediendo al dueño del terreno en que se edificó la opción de hacer suya la obra, previa indemnización de los gastos necesarios y útiles previstos en los artículos 453 y 454 de dicho Código , u obligar al edificante a que le pague el precio del terreno. Aunque en este caso no consta formalmente que los propietarios del terreno hayan ejercitado tal opción (sin duda por no considerarse tales al haberlo enajenado por documento privado), parece evidente que al efectuar la

Resumen:

	Valor Transmisión	Observaciones
Criterio Administración	Vuelo + Suelo	V0748-16 I. 1/2017, Octubre J.A.
Criterio Judicial		
- Prueba que ha construido	Suelo	STSJ Granada 11/3/2016
- No lo prueba	Vuelo + Suelo	STSJ Extremadura 23/11/2013
Presunción Art. 18 Reglamento se sigue administrativamente	Suelo + Vuelo	Presunción destruible Matizado por TEAC 1977

IV. Modificaciones Hipotecarias (Agrupaciones, segregaciones y agregaciones). Este apartado es una continuación del anterior.

Dado que reúne los requisitos para tributar por la cuota gradual surge el hecho imponible en el caso de la declaración de agrupación, segregación y agregaciones, la

B.I. = Valor de la finca resultante, que se agrega o se separa
de acuerdo con el art. 70 (Rgto)

Pronunciamientos Judiciales. Distintos pronunciamientos judiciales que han llevado a considerar que de la base imponible se excluye el correspondiente a los edificios cuya obra nueva no declarada, entonces:

¿Cómo hay que valorar? ¿Tal y como se describen las fincas registralmente o si, por el contrario, debe estarse al valor en el estado físico en que se encuentran en el momento en que se produce el devengo del impuesto?

Valoración a lo que consta en el Registro o Valoración a la realidad material

---

transmisión del mismo al edificante, mediante la escritura de venta (que debió ser de elevación a público del documento privado), ello implica optar por la segunda alternativa, al propio tiempo que se renuncia al percibo del precio correspondiente, de tal manera que el objeto de la transmisión recae sobre el terreno y no sobre lo edificado anteriormente a expensas del adquirente del terreno. JURISPRUDENCIA 3 Por ello no puede aceptarse que la valoración del bien transmitido deba abarcar los componentes de suelo y construcción, en virtud de la supuesta accesión realizada a la fecha en que se produjo la venta del solar, pues a efectos tributarios el hecho imponible queda circunscrito al valor real de lo verdaderamente transmitido, que no es sino un solar, sin perjuicio de la liquidación que pudiera corresponder por la declaración de la obra nueva realizada sobre el mismo, en concepto de acto jurídico documentado. (T.S.J. de Andalucía. Sala de Granada 11/03/2016, R1522/2011)

Se viene sentenciando que **"… en las agrupaciones, agregaciones y segregaciones de fincas, el vuelo ni es objeto de transmisión ni tiene trascendencia alguna en la operación…"** ya que lo que trata es de modificar la base territorial de la finca., interpretando que el art. 70 determina el valor del objeto exclusivamente en atención a la superficie de la nueva finca resultante (agrupación y segregación) o del aumento de la superficie de la finca preexistente (agregación)[16] [17]

Frente a esta postura mayoritaria, otros pronunciamientos determinan que el valor de las obras nuevas no inscritas se comprende en la base imponible. [18]

Criterio Administrativo. Se asienta en la Consulta V0748-16 (25/02/2016) que ha venido a establecer que:

B.I. : Valor del suelo + Vuelo (Edificado)

Aunque existía una sentencia del TS de 8/11/1977 y una Resolución del TEAC de 21/11/1979 que concretaba: "… no debe computarse el importe de las construcciones no reflejada en los libros de registro…", el criterio administrativo se había mantenido inalterable.

Esta polémica ha sido resuelta por la sentencia del Tribunal Supremo de 15/03/2017[19] al establecer:

… el negocio jurídico registral de la agrupación de fincas resulta adecuado para procurar la modificación registral, pero no para incorporar una realidad que resulta ajena a la descripción registral de las fincas agrupadas, ni siquiera potencialmente, siendo necesario para ello algunas de las actuaciones que se prevén al efecto, como es el de declaración de obra nueva… **en definitiva, no resulta correcto valorar la finca conforme a su realidad material cuando esta resulta ajena a la operación registral, y lo que va a tener acceso al Registro es la simple alteración formal, y no la realidad material sobre la que se pretende valorar la operación…**

TS 15/03/2017 B.I. : Según anotación registral

En el ámbito registral se viene manteniendo (Resolución de la DGNR de 7/09/2017 BOE 5/10/2017) "… Tal y como señala el artículo 202 de la Ley Hipotecaria, antes transcrito,

---

16 **En la base imponible de la agrupación de fincas en el Impuesto de AJD se excluye el correspondiente a los edificios cuya obra nueva no se ha declarado (**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sede de Burgos, de 11 de diciembre de 2015, Recurso 48/2015 **y 405/2015) En la base imponible de la agrupación de fincas en el Impuesto de AJD se excluye el correspondiente a los edificios cuya obra nueva no se ha declarado.(TSJ Galicia de 23/12/2010)**

17 Cuando está sujeta a ITP un acta de notoriedad complementaria del título de adquisición, no se comprende en la base imponible la construcción ejecutada por el adquirente con posterioridad a la fecha de su título. Sentencia del TSJ de Castilla y León, Sede de Burgos, de 29 de julio de 2015, Recurso 124/2014.

18 STS Rioja de 16/04/2015. Rec. 75/2014.

19 STS 962/2017 de 15/03/2017.

las coordenadas se refieren a la superficie ocupada por la edificación lo que debe entenderse en el sentido de que tiene que estar realmente ocupada, no meramente proyectada su ocupación. De otro modo, si la edificación no llegase a ejecutarse o se modificase a su terminación, el Registro publicaría una información errónea…."

Cuadro Resumen:

B.I.: Valor de la Finca (art. 70 Reglamento)
Modifican la base territorial de las fincas
en atención a la superficie

No incluyen las construcciones	No incluye las O.N. no inscritas	Se incluyen las O.N. no inscritas	**TS 15/3/2017** Realidad Registro
Art. 70 STSJ Castilla 11/12/2013	STS Rioja 16/04/15	V0748-16	

En este caso la Sentencia del Tribunal Supremo de marzo es un argumento para recurrir las liquidaciones no firmes emitidas por la Administración Tributaria.

V. Repercusiones en el valor de la compraventa en función de los valores incluidos en el préstamo hipotecario que financia dicha adquisición.

Entre las novedades de la actual Ley General Tributaria[20] están tres nuevos métodos de valoración:

a) Valor asignados a los bienes en las pólizas de seguros.
b) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria y,
c) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien.

Cuando suscribimos una hipoteca que nos sirve para financiar una compraventa figuran en la escritura del préstamo hipotecario, entre otros, determinados valores:

- Capital prestado
- Valor tasación hipotecaria (art.57.g)
- Valor de Responsabilidad Hipotecaria.

---

20 STC 194/2000, de 19 de Julio. El valor real es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes.

- Valor de subasta. (Legislación autonómica)
- Valor asignados a los bienes en las pólizas contratos de seguros (art. 57.f))

La existencia de estos valores son utilizados como medio de comprobación.[21]

La comprobación que realiza la Administración (Servicios de Gestión Tributaria o Inspección) se fija en los valores de los préstamos hipotecarios que financian las compraventas.

a) **Capital Prestado.** Si el importe del capital prestado es superior al valor de compra del bien que financia se toma como valor real de la compraventa el importe del capital no solamente en este impuesto (para el adquirente) sino en el IRPF (para el transmitente) cuando, en sede de inspección, se trata de cuantificar el valor de transmisión en las ganancias de patrimonio.

Valor Compraventa Declarado: 100,000
Valor Capital que figura en el préstamo hipotecario: 120,000
Valor Fiscal: 120,000

A veces el valor del capital sirve para financiar la compra de muebles, obras de reparación, etc. por lo que si se quiere que no surja estas discrepancias se debe de hacer constar en la escritura la parte que se destina a la compra del inmueble y la parte que va a ser dedicada a otros usos. Independiente de lo anterior puede tener repercusiones el capital prestado en la aplicación de los tipos impositivos (ver nota 25)

b) Valor de Tasación.[22] El escoger estos valores se basa en la doctrina de los actos propios. Los inmuebles adquiridos con financiación bancaria requieren una tasación previa con el fin de justificar el valor del bien. (Ley Hipotecaria 2/1981, de 25 de Marzo) El valor hipotecario está sirviendo a la Administración para realizar la comprobación de valores. (art. 57.1.g LGT) excluyendo los inmuebles vinculados a una explotación económica.

Frente a la utilización de este medio de comprobación hay que manifestar que dicho valor no es indicativo del valor al momento del devengo no son valores equivalentes el valor de tasación y el valor real a efectos de la liquidación del ITP y AJD. [23] [24] Algunas Administracio-

---

21 La LGT y el art. 10 del TR permiten a la Administración que pueda elegir entre diferentes medios de comprobación, el que estime más conveniente en cada caso, lo que genera inseguridad jurídica al contribuyente sobre cuál va a ser el método y el resultado de la comprobación del hecho imponible que se ha producido. Aunque pueda ser recurrida la idoneidad del medio frente a otros

22 Es innecesaria cualquier comprobación TS 19/10/1995

23 Se aplica la Orden ECO/805/2003, de 4 de Octubre. El valor hipotecario se identifican con un **valor sostenible en el tiempo.** Es el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes.

24 Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (Andalucía), por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Artículo 27. ... se aplicará el tipo de gravamen reducido del 0,3% en la adquisición de viviendas y constitución de préstamos hipotecarios efectuadas por sujetos pasivos menores de 35 años, siempre que concurran los siguientes requisitos: a) Para el caso de adquisición de vivienda, que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual y su valor real no sea superior a 130.000 euros. b**) Para el caso de constitución de préstamo hipotecario, que este se destine a la adquisición de vivienda habitual**

nes una vez aplicado el método de los coeficientes le gira la liquidación comunicándole la posibilidad de iniciar o reservarse el procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria y advirtiéndole que el valor de tasación es superior al valor comprobado, advirtiéndole que si se podría tener en cuenta por el tercer perito en el procedimiento de tasación pericial contradictoria. [25]

Existen algunas sentencias que fundamental por qué el valor de tasación no puede ser igual al valor real argumentando que dicho valor viene determinado por el acuerdo entre banco y contribuyente que se dirigen a la extinción de otros préstamos anteriores o evitar la concesión de otros concurrentes o futuros (STSJ Galicia 30/11/2016 R. 15786/2015)

Aunque hay que señalar lo establecido por el Tribunal Supremo en el sentido de que no es necesario otro medio de prueba ni requiere la existencia de algún elemento de defraudación. ¿Si me liquidan por el valor de tasación puedo instar el procedimiento de tasación pericial contradictoria? Si. [26]

Es una presunción iuris tantum de que la B.I. : Valor de Tasación

En este sentido dicho valor viene determinado por el acuerdo entre banco y contribuyente que se dirige por ejemplo a la extinción de otros préstamos anteriores, o evitar la concesión

---

de valor real no superior a 130.000 euros y siempre que el valor del principal del préstamo no supere esta cantidad, es decir cuando haya discrepancia entre valor de compra y capital solicitado. No compara con el valor de tasación. Esta legislación no recoge este método de valoración a diferencia de otras comunidades donde se establece como una condición "… que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la mencionada hipoteca…"

25 Las Entidades Financieras conceden un máximo del 80% del menor valor entre la tasación y la compraventa. Cuando superan dicho límite del 80% del valor de tasación exigen mayores garantías como el aval de algún familiar, hipotecar una segunda vivienda,… Es decir habrá que contemplar la operación teniendo en cuenta todos los factores y recoger el destino de la inversión.
Para poder emitir títulos hipotecarios necesita garantía estableciendo la normativa hipotecaria: "El préstamo o crédito garantizado no podrá exceder del 60% del valor de tasación del bien hipotecado, salvo para la financiación de la construcción, rehabilitación o adquisición de vivienda, en las que podrá alcanzar el 80% de aquel valor."

	Situación Primera	Situación Segunda
Valor Tasación	150,000	110,000
Valor Compraventa	120,000	120,000
Valor Concedido	**96,000**	**88,000**
Es decir	0,8 s/ 120.000	o 0,8 s/ 110.000

26 Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de Diciembre de 2011, recurso 71/2010, Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo. **La utilización del valor de tasación "… no requiere ninguna carga adicional para aquella (administración) respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse…".** En esta sentencia también se consagra expresamente la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de los medios del art. 57, aunque limitada por la adecuación del medio al objeto.

otros concurrentes o futuros (STSJGalicia 30/11/2016. R. 15786/2015), y en todo caso queda expedito el procedimiento de tasación pericial contradictoria.[27] [28]

Los Tribunales Superiores de Justicia vienen ratificando la aplicación de este método por ejemplo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja recaída *con* fecha 18/5/2017 en el recurso 136/2016 [29]

c) Valor de la Responsabilidad Hipotecaria. Alguna Oficina Liquidadora ha emitido liquidaciones tomando como base imponible el total de la responsabilidad hipotecaria, lo cierto es que el importe de la responsabilidad hipotecaria (principal, intereses ordinarios, moratorios, costas…). En aquellos casos que financian el total de la compra será superior al de adquisición (en determinada época es el doble principal), no siendo aceptable para determinar el valor real. [30] Es un método desechado aunque ocasionalmente ha sido girada alguna liquidación por la Administración Tributaria ya que no tiene base legal ni real.

d) Valor de Subasta.[31] [32] Se está asimilando al valor de tasación aunque algunas Comunidades lo han introducido como medio de valoración.

---

27 Para la aplicación del valor de tasación los tribunales enumeran **los requisitos que ha de cumplir el valor de tasación**, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, en caso de incumplimiento de alguno de ellos no podrá considerarse que se haya aplicado correctamente el medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.
Estos son los requisitos: Que la escritura de constitución de la hipoteca se determine el valor en que los interesados **tasen la finca para que sirva de tipo de subasta**. Que la tasación se acredite mediante **certificación** de los servicios competentes. Que la tasación **se haga constar en la propia escritura** de constitución de hipoteca e inscribirse en el Registro de la Propiedad. Que si la tasación se hubiera practicado antes, se haga constar en dicha escritura y en la inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad. En el mismo sentido TEAC 9/10/2014 y TEAR Sala de Valencia 15/04/2016.

28 A veces, nos puede beneficiar que **el valor de tasación sea ligeramente superior al valor real**. Esto puede ocurrir cuando el banco nos da solo el 80% del valor del inmueble (tomando el valor inferior entre el de compra y el de tasación). Puede que nos den más hipoteca y entonces tendremos que **devolver más dinero y pagar más intereses**. **Hacienda nos puede cobrar más** o por lo menos investigar si escrituramos por un valor de compra inferior al de tasación, y el **seguro de la vivienda** será **más caro.**

29 Roj: STSJ LR 233/2017 - ECLI: ES:TSJLR:2 017:233 Id Cendoj: 26089330012017100147 Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso Sede: Logroño Sección: 1 Fecha: 18/05/2017 Nº de Recurso: 136/2016 Nº de Resolución: 169/2017. Se considera ajustada a derecho la liquidación tributaria impugnada, por los siguientes motivos: -la base imponible del ITPyAJD **no es el precio estipulado entre las partes,** sino el valor real del bien transmitido; -la Administración puede proceder a la tasación del bien con independencia del valor que haya hecho constar el sujeto pasivo; -conforme al artículo 57.1.g) de la LGT 58/2003, l**a Administración puede utilizar el valor de tasación establecido a efectos de la hipoteca**, como medio de comprobación de valor; -obra en el expediente administrativo certificado de tasación hipotecaria efectuado por sociedad de tasación inscrita en el Registro del Banco de España en el que se determina el valor de tasación que se toma como valor de subasta a efectos hipotecarios, emitiéndose dicha valoración en fechas próximas a la del otorgamiento de la escritura pública de compraventa y a solicitud de la propia reclamante; -**estas tasaciones hipotecarias constituyen un método válido para tratar de establecer el valor real del bien,** que en definitiva constituye la base del Impuesto

30 TSJ Castilla La Mancha 23/01/2008 Rec. 9/2008

31 Roj: STSJ ICAN 3041/2016 - ECLI: ES: TSJICAN: 2016:3041 Id Cendoj: 38038330012016100534 Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso Sede: Santa Cruz de Tenerife Sección: 1 Fecha: 15/12/2016 Nº de Recurso: 98/2016 Nº de Resolución: 549/2016. Para el caso de calcular la base para los honorarios registrales, aunque hay sentencias contradictorias, en la del Tribunal Superior

Este tipo de valoración se basa en el propio art. 57 de la Ley General Tributaria basándose en "… el valor asignado en las escrituras de constitución de hipoteca para las subastas de las fincas hipotecadas…"

Es interesante la STSJ de Murcia 1091/2011, de 28 de Octubre, que da validez a esta forma de valorar así como a lo dispuesto implícitamente en el contenido de la Sentencia 25/2016 del Tribunal Constitucional.[33]

Valor de Subasta > o = al 75% del Valor de Tasación

e) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros (art. 57.1.f)

Se ha usado para comprobar el valor declarado de la Obra Nueva, sin embargo no se considera un método idóneo en general, salvo que el valor asegurado se cuantifique sobre la base del coste real de la construcción. (TS 25/05/2011. R. 725/09). El seguro decenal establece la cobertura del riesgo por daños en un edificio por vicios,… pero, como ocurre en todo contrato de seguro queda dentro del ámbito de la autonomía de la voluntad de las partes la determinación final del capital asegurado, por lo que no coincide con el coste real.

Se está usando, en el ámbito de inspección y gestión, cuando estamos en presencia de la transmisión de una Aeronave o Embarcación ya que al suscribir el seguro se asegura el continente por un valor mayor al de compra. Normalmente, para adecuarlo a la realidad y evitar

---

de Justicia. Sala de lo Contencioso Sede: Madrid Sección: 7 Fecha: 23/03/2017 Nº de Recurso: 233/2015 Nº de Resolución: 170/2017, se acepta el precio de tasación para subasta que constaba en la inscripción de la hipoteca

32 Diferencia entre valor de tasación y valor de subasta. Por ejemplo Valor de Tasación para Subasta: 245,000 €; Valor de Tasación: 173,333€. En caso de subasta se aplica el 75% del valor de tasación para subasta, es decir 245,000 (se puso con ese objeto y siempre es mayor que el de tasación). 75% sobre 245320: 183.990. Es obligación del registrador comprobar que no baja del 75% del valor pericial (tasación)
Es interesante conocer que de acuerdo con el art. 130,1 de la Ley Hipotecaria para que pueda tramitarse la reclamación con arreglo al procedimiento judicial sumario será indispensable que en la escritura de constitución de la hipoteca se determine el precio en que se tasa la finca para que sirva de valor de subasta. Si no reúne este requisito se puede utilizar el ejecutivo ordinario, el valor, en el primer caso, es el pactado en la escritura en la ordinaria hay que valor nuevamente.
En estos términos en la adjudicación en subasta, si es vivienda habitual, el banco se la puede adjudicar por el 70% del valor de la tasación y si no es por el 50% caso de que quedara desierta (TS 15/01/2015). Es interesante el estudio del enriquecimiento injusto como límite a la banca en la venta del bien previamente adjudicado.

33 El Tribunal Constitucional, en sentencia de 25/2016, de 15 de febrero de 2016 , ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 6.Uno.1.c) de la Ley de la Asamblea Regional de Murcia 15/2002, entre el 1 de enero de 2003 (fecha de su entrada en vigor) y el 30 de noviembre de 2006 (fecha a partir de la cual se incorporó a la Ley General Tributaria el medio de comprobación previsto en la norma murciana: "… el valor asignado para las subastas en las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria…" , por superar el ámbito de competencias de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos, al introducir un medio de comprobación de valores que en dicho periodo de tiempo no estaba previsto en la normativa estatal. Actualmente está previsto en distintas disposiciones de las comunidades.

discrepancias, se debe indicar en la póliza que el valor es superior al de adquisición por las mejoras realizadas y los elementos incorporados al bien.

Ejemplo de aplicación de los conceptos hipotecarios:

Valores	Aplica	Observaciones	Ejemplo
Valor Compraventa			**100,000**
Capital Prestado	Si	Tanto ITP como IRPF	125,000
Valor Tasación Hipotecaria	Si		**130,000**
Responsabilidad Hipotecaria	No		180,000
Valor Subasta	Si		104,000
Pólizas de Seguro	Si	Para determinados casos	125,000

Podemos pensar que la Administración puede usar cualquiera de estos medios lo que produce intranquilidad. Sin embargo existe una salida que viene recogida en el art. 134 de la Ley General Tributaria al establecer que la Administración podrá comprobar de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de algunos de los citados medios. Por lo que si el obligado tributario solicita una previa valoración, si se atiene a los valores publicados (Valor Catastral x coeficientes) le está vedado a la Administración utilizar alguno de estos medios.

En un procedimiento de comprobación e investigación de la inspección de tributos la Administración no va a usar uno de estos medios pero si puede detectar la existencia de elementos de defraudación.

VI. Modificaciones o aclaraciones en el **procedimiento de tasación pericial contradictoria.**

En el ámbito del procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria (TPC) se han dictado consultas muy importantes durante el presente ejercicio 2017.

El ejercicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria o su reserva viene recogido en los siguientes puntos. :

Primero. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

Segundo. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador.

Un primer problema que ha surgido en el ejercicio 2017 se circunscribe a que la Administración Tributaria viene entendiendo que no ha lugar la suspensión si no se refleja taxativamente lo establecido en el art. 135 de la Ley General Tributaria:

"...el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria **cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie (DENUNCIE) dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa**. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta...."[34]

Es importante reseñar que aún habiéndome reservado el derecho si no explicita el artículo por falta de motivación no se suspende pudiendo, en dicho caso, iniciarse el procedimiento de apremio por no haberse abonado la liquidación en plazo.

Sabemos que tengo un mes para recurrir en reposición o presentar una reclamación económica administrativa y, en ese mismo plazo, reservarme el derecho de promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Si no explicito la falta de motivación puede que me lleve una sorpresa al comprobar que la liquidación está en apremio.

Otro de los temas que se suscita es ¿**debe de instarse en todas las fases la reserva**?

Recurrido en reposición, un acto administrativo que incorpore una comprobación de valores, por insuficiencia de motivación reservándose el derecho a interponer TPC y desestimado este e interpuesta reclamación económico administrativa sosteniendo la insuficiencia de motivación sería innecesario reiterar en esta vía o en sus distintas instancias la reserva del derecho para el mantenimiento de los efectos suspensivos del ingreso de la liquidación que le atribuye la legislación vigente.

---

[34] *Artículo 135 Tasación pericial contradictoria.***1.** Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado. En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación. En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación. A diferencia de otros recursos en que se requiere al interesado para que concrete que recurso está planteando (reposición, extraordinario de revisión...) en este caso no se inicia el procedimiento y en consecuencia la liquidación es apremiada.

¿Plazo para iniciar el procedimiento una vez firme en vía administrativa? La Administración venía considerando que el plazo de promoción de la TPC una vez firme en vía administrativa (Resolución TEAR) era del tiempo restante para la terminación del primer recurso y otras veces era de un mes.

La Consulta V0011-17 (3/1/2017) estima que el plazo de promoción de la TPC será de un mes contado desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta. Continuando afirmando que el plazo de un mes que señala el artículo 135.1, párrafo segundo de la LGT se debería de contar a partir de que se haya notificado la propia resolución de la reclamación económico – administrativa previa a la TPC sobre la cual se ejercitó la reserva. [35]

¿Cuándo se levanta la suspensión de la liquidación? La consulta V1785-08 establece que la legislación consagra la no simultaneidad entre la tasación pericial contradictoria y otros recursos o reclamaciones, entre ellos, el recurso contencioso-administrativo, lo que puede conllevar dudas razonables por parte de los obligados tributarios en el sentido de considerar que el plazo de un mes se iniciaría desde la firmeza de resolución de la reclamación económico-administrativa, es decir, pasados dos meses desde la misma si no se interpone recurso contencioso-administrativo. La Consulta de 2017 nos indica que será a partir de que se haya notificado la resolución del Tribunal Económico salvo que inste la promoción del procedimiento de TPC.

Evidentemente, en el caso de que las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas no fueran favorables a los interesados, estos podrán interponer recurso contencioso-administrativo, tal como por otra parte, dictamina el art. 249 LGT. Estableciendo la consulta V0011-17 que **el plazo de un mes** que señala el artículo 135.1, párrafo segundo de la LGT **se debería de contar a partir de que se haya notificado la propia resolución de la reclamación económico – administrativa previa a la TPC sobre la cual se ejercitó la reserva, pero, en el caso de que los obligados tributarios interponga recurso contencioso-administrativo, el procedimiento de tasación pericial contradictoria deberá suspenderse desde que el obligado tributario lo comunique a la Administración tributaria correspondiente (ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE COMUNICARLO).** Con ello se cumple taxativamente con lo dispuesto en la norma a la par que se elimina la cuestión de la no simultaneidad entre la tasación pericial contradictoria y el recurso contencioso-administrativo que podría dar lugar a contradicciones.

Dentro del procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria surgen muchas discrepancias cuando se establece que se acepta el peritaje del contribuyente en caso de que diferencia

---

[35] Aunque no tenga una relación directa es interesante la polémica en cuanto al plazo para ejecutar una resolución del TEARA. Con carácter general se estima que es de 1 mes (art.66.2 RD 520/2005 (Reglamento de revisión en vía administrativa) y no el 150.5 de la Ley General Tributaria tanto para gestión como para inspección. El transcurso del plazo de 1 mes sin dictar la nueva liquidación determina la caducidad (STSJ Principado de Asturias de 19-6-2017. R. 661/20169). Frente a ello la R 02960/2014/00/00 entiende que son 6 meses para dictar el acuerdo de liquidación dictado en ejecución del fallo. Y la R 04553/2009/50/00 entiende que los fallos estimatorios en parte por razones de fondo es 1 mes. Esta polémica ha sido retomada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 31/10/2017 Recurso 572/2017 que será la que presumiblemente servirá de marco para el resto de tribunales.

sea menor al 10% y 120.000 euros. **¿Sobre qué base, el valor declarado inicialmente, la tasación del perito de parte o la valoración de la administración?**

El art. 134 .2 de la LGT establece que será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla (V4197-16). Normalmente si la valoración se realizó por coeficientes se incorpora al expediente la misma valoración pero suscrita por un perito del Servicio de Valoración. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente".

Recogiendo la Consulta V032-17 que será la diferencia en valores absolutos entre la valoración del perito de parte y la valoración del perito de la Administración.

Por ejemplo. Valor declarado en la compraventa: 90.000.

Valor Comprobado: 125.000

Valor Peritaje del Contribuyente: ?

La problemática es aritmética: V. Comprobado por la Administración: 125000. Lo primero que detectamos es que la diferencia es menor de 120.000 euros. Si son varios bienes se determina uno a uno de forma independiente.

Muchos contribuyentes se hacen el siguiente razonamiento: Si mi perito declara 112501 la Administración me va a aceptar dicho valor (125,000*0,10: 12500; 125000-12500: 112500)

Sin embargo si me emiten el informe sobre 112,501 no se me acepta ya que tiene que ser un valor que multiplicado por 1,10 iguale o supere la valoración de la Administración, en este caso daría 123751,1 (112500*1,10: 123751,1)

Para que aceptara el valor tendría que ser: 113637 (113637*1,10: 125,000,70)

Otro aspecto interesante del procedimiento es lo que nos recuerda la consulta V4197-16 al incidir en que si el dictamen de valoración no se ha realizado por perito, caso de valoración por valor catastral x coeficiente, debe de evacuarse una valoración por técnico competente de la Administración. En la misma consulta se establece que el procedimiento puede finalizar entre otros por falta de depósito de honorarios por cualquiera de las partes[36] Se debe de comprobar si la Administración en el mismo plazo ha depositado los honorarios del perito tercero ya que si no se ha depositado finaliza el procedimiento con aceptación del valor consignado por el perito de los contribuyentes. [37]

---

[36] Reglamento General de Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio (BOE 5/9/2007).

[37] Se solicita certificación del Servicio de Intervención correspondiente.

VII. Inspección física de los inmuebles.

A partir de la STS de 19/07/2017, R. 3182/2017, que era continuación de la de 26/11/2015 (Recurso 3369/2014)[38] , la Administración siguiendo la doctrina establecida, conociendo la libertad de escoger cualquier método de valoración a que se refiere la LGT, ante determinadas valoraciones está inspeccionando físicamente los bienes.[39][40]. Se inspecciona físicamente:

1. Cuando el bien lo requiere por su propia naturaleza. Por ejemplo en la escritura se recoge que tiene defectos estructurales en fachada, cubiertas; edificio en polígonos,…

2. No cuando la Administración justifican que no es necesaria la inspección personal.

3. Si en las segundas valoraciones.

Siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo de Julio de 2017 el TSJ de Madrid con fecha 21/9/2017 ante la alegación de un ciudadano de que la valoración se ha realizado… sin comprobar ni visitar la finca objeto de la valoración… se estima la alegación formulada. Algunos tribunales han ampliado la necesidad de inspección y exigen la visita exterior e interior al inmueble (STSJ Andalucía R. 7389/2017, 13/7/2017).

¿Por qué en las segundas valoraciones se realiza un informe con visita? Estos informes vienen o no a confirmar la primera comprobación de valores, si bien, a efectos de liquidación, no se puede empeorar la situación del contribuyente.

Una vez ordenada una retroacción de la comprobación de valores por falta de motivación, si se vuelve a efectuar la comprobación reincidiendo en el defecto señalado, no resulta procedente volver a ordenar una retroacción de actuaciones para una nueva comprobación, debiendo la Administración aceptar el valor declarado[41].

Y ello lleva aparejado que se anule el valor calculado por la Administración, y habida cuenta de que la Administración tributaria ha efectuado ya dos comprobaciones de valor, resulta de aplicación la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en sentencias de 7 de octubre de 2000 (RJ\2000\7877), 9 de mayo de 2003 (RJ\2003\5265) y 19 de septiembre de 2008 (RJ\2008\4459), según la cual: “el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la

---

38 Esta Sentencia de 2015 ha revolucionado las valoraciones mediante peritos ya que es el fundamento de las distintas sentencias que se están evacuado en los Tribunales Superiores de Justicia.

39 Estableciendo “… así, entre otras consideraciones, el inmueble de autos no ha sido reconocido personalmente por el perito ni se ha justificado la innecesariedad de dicha visita; no se justifica por el perito el estado de conservación del inmueble ni sus calidades constructivas; no se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes los tales testigos ni se precisa si en los testigos se reflejan valores declarados y/o comprobados administrativamente…”

40 En este mismo sentido las sentencias cuyo Roj: STSJ M 9439/2017 de 28/9/2017 y 9431/2017 de 31/7/2017.

41 Resolución del TEAC 00454/2011/50/00

cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente".

Esta doctrina expuesta ha sido acogida por este Tribunal Económico-Administrativo Central de forma reiterada (entre otras en resoluciones de 10 de abril de 2002 (RG 3957-01), 10 de noviembre de 2004 (RG 1494-04) y 17 de noviembre de 2010 (RG 7925-08)), lo que determina que no es procedente la retroacción de actuaciones para una nueva comprobación, debiendo aceptar la Administración el valor declarado por la interesada.

La existencia de distintos métodos que utilizan los peritos ha llevado a la utilización por ejemplo **del método de comparación**, que llevaba a muchas discrepancias en algunas Comunidades Autónomas. En el ejercicio 2017 se han sentado las bases de este método y Tribunal Económico Administrativo Central ha dictado, con la calificación de doctrina (Resolución 05240/2016 de 19/01/2017), resolución en que establece que para que el dictamen pericial de valoración de un inmueble basado en el método de comparación resulte suficientemente motivado es necesario: I. Que se identifiquen los testigos o muestras empleados así como las características de los mismos que han determinado su elección y que permiten emitir un juicio de comparabilidad con respecto al inmueble a valorar, pero no se exige que en todo caso deban relacionarse las posibles muestras o testigos que han sido rechazadas por el perito ni el motivo de su exclusión.

II. E**s necesaria la incorporación al expediente de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas**.[42]

En este mismo sentido se ha manifestado el TSJ Madrid con fecha 20/09/2017

Francisco de Arcos Melgares
Economista

[42] Continuando la Resolución en cuando establece que para que "... no pueda realizar una tercera comprobación de valor es necesario que hayan sido anulados en vía administrativa (mediante resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa) o jurisdiccional y por la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación los actos de liquidación basados en las dos valoraciones anteriores, de forma que no impide una nueva comprobación de valor la anulación por la propia Administración de valoraciones que no llegaron a ser incorporadas al acto de liquidación ...."

Modificaciones efectuadas en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, introducidas por la recientemente aprobada Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las directivas del parlamento europeo y del consejo, 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, (Disposición Final Décima)

Introducción

Hace unos meses dedicábamos unas líneas a analizar la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y doctrina del TEAC en materia de subvenciones vinculadas al precio. El interés en el mencionado estudio tenía su motivación en la incidencia que la nueva interpretación derivada de determinadas sentencias y resoluciones estaba teniendo en las comprobaciones de inspección en el ámbito del IVA que estaban siendo realizadas a entidades que percibiendo cualquier tipo de ayuda pública, la misma pudiera encajar en dicho concepto.

Como ya expusimos en su momento, la definición de subvenciones vinculadas al precio que hasta las relativamente recientes sentencias y resoluciones (Le Rayon D'Or de marzo de 2014 (asunto C-151/13); Saudaçor-Azores de 29 de octubre de 2015 (asunto C-174/14) y TEAC de 20 de noviembre de 2014 (INVETEX — Inspección técnica de vehículos en Extremadura) había sido un concepto de aplicación sumamente restrictiva, ha derivado en la actualidad en que la inspección venga aplicando dicho concepto de manera extraordinariamente flexible, de tal forma que casi toda ayuda pública quepa en su definición y por ende deba ser integrada en la base imponible del impuesto, produciéndose por ello importantes regularizaciones en sectores de actividad fuertemente subvencionados como son, entre otros, los del transporte, del cultural o el dedicado a la investigación.

Asimismo, también en materia de Administraciones Públicas y en referencia a la consideración que se puede hacer de las mismas como "entes duales", es decir como entes que desarrollan simultáneamente actividades no empresariales (no sujetas y, por ende, sin derecho a deducción) y actividades empresariales (sujetas y no exentas) son muchas las situaciones de regularización que se estaban producido en los últimos tiempos por entender la Inspección que determinadas entidades del sector público eran entes duales, impidiéndose con ello la posible deducibilidad de la totalidad de las cuotas soportadas en la realización de sus actividades, y limitando dicha deducibilidad a una parte de las mismas, es decir, únicamente a las que de acuerdo a un criterio razonable pudieran entenderse consumidas en la realización de "actividades empresariales".

Pues bien, el litigio causado por las mencionadas regularizaciones y la incidencia de las mismas, ha supuesto que ante las diferentes demandas planteadas al Gobierno de la nación por los sectores afectados, se haya producido una modificación en la normativa del IVA reguladora de dichos aspectos, con la clara intención de clarificar y en algunos casos suavizar el impacto de la mencionada interpretación. Dicha reforma acaba de ser introducida por la recientemente aprobada Ley de Contratos del Sector Público a través de la Disposición Final

Décima de la Ley 9/2017 (por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las directivas del parlamento europeo y del consejo, 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014), modificaciones cuya entrada en vigor se produce con efectos 10 de noviembre de 2017 según reza la DF 16ª, segundo párrafo de la mencionada norma legal.

Para entender plenamente el calado de la reforma introducida en la Ley del IVA resulta necesario atender a las razones expuestas sobre la necesidad de la reforma y que se recogen en la Exposición de Motivos de Ley 9/2017. En este sentido, la mencionada exposición se manifiesta en los siguientes términos:

"(…) es precisa la modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la finalidad de aclarar la no sujeción al impuesto de determinadas operaciones realizadas por entes públicos, así como clarificar el concepto de subvención vinculada a precio a efecto de su inclusión en la base imponible del IVA".

En este sentido, y respecto de la modificación que afecta al art. 7.8º de la LIVA, se señala:

"La Ley 28/2014, de 27 de noviembre modifico el artículo 7.8º de la Ley del IVA con el objetivo de establecer la no sujeción de las operaciones que las Administraciones Públicas realicen sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria, así como de los servicios que las entidades del sector público prestan en el ámbito interno a las Administraciones publicas de las que dependen.

No obstante, la normativa comunitaria establece expresamente una serie de sectores de actividad que, en todo caso, deben quedar sujetos al Impuesto aunque sean realizados por una Administración Pública, y que se señalan en la propia Ley. Dentro de estas actividades, el mismo acomodo a la normativa y jurisprudencia comunitarias (sentencia de 22 de junio de 2016 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recaída en el asunto Cesky Rozhlas) exige clarificar el régimen de sujeción de la actividad de radiotelevisión efectuada por las entidades del sector público que solo deben quedar sujetas al impuesto y ser generadores del derecho a la deducción cuando tengan carácter comercial.

Por todo lo anterior se da una nueva redacción al número 8º del artículo 7 de la Ley del IVA".

Asimismo, y en referencia a la modificación que se efectúa en el art. 78.uno.3º LIVA, se fundamenta que:

"Por otra parte, se hace necesario excluir desde la entrada en vigor de esta modificación normativa, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, aquellas aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal o, determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.

Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del Impuesto soportado por estos operadores".

En este mismo sentido, manifiesta:

"*Con independencia de lo anterior,* (también) *parece razonable excluir del concepto de subvención vinculada al precio las aportaciones efectuadas por la Administración Pública para financiar actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Este sería el caso de las aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción*".

Por último, es objeto de modificación "*con el objetivo de facilitar la determinación del régimen de deducción de las entidades del sector público que realizan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, el redactado del artículo 93.Cinco LIVA*".

Así pues, y pasando ya al estudio de las modificaciones producidas que afectan a los artículos 7.8º; 78.Dos, 3º y Tres, 4º y 93.Cinco de la Ley, estos son los comentarios que pueden realizarse sobre las mismas, bajo el intento de sistematizar los cambios introducidos en dicho articulado.

1.- Sobre las operaciones no sujetas al impuesto, realizadas por las administraciones públicas *(art. 7.8 de la LIVA)*

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujo importantes novedades en el artículo 7.8 de la LIVA con el objetivo de ajustar o mejorar técnicamente el impuesto en esta materia. Así, se estableció de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se elevó a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos», si bien, se amplió su contenido al no exigir que determinados entes tuvieran que estar participados por una única Administración pública, exigiéndose, eso sí y en todo caso, que dichos entes fueran de titularidad íntegramente pública. Cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicaba exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. Ahora bien, debe tenerse presente que esta no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté siempre sujeta al impuesto pues de otra manera respecto de las mismas se distorsionaría la competencia, apareciendo incluidas entre ellas (como comerciales o mercantiles) las actividades de los Entes públicos de radio y televisión que generasen o fuesen susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

Sin embargo, a pesar de las constantes modificaciones que ha sufrido este precepto, es necesario constatar que sigue sin resolverse la amplia problemática que suscita la tributación en nuestro ordenamiento interno de las operaciones en el IVA realizadas por las Administraciones públicas y que la discrepancia entre la redacción comunitaria y la interna continua existiendo. Así, por ejemplo, la Directiva 2006/112/CE hace referencia a las actividades realizadas por los entes públicos cuando actúen como autoridades públicas -sujetas estas actividades al derecho que les es propio, el público-, mientras que en la LIVA no se

menciona esta circunstancia. Por otro lado, que sigue sin recogerse en nuestra normativa interna que la no sujeción prevista en el art- 7.8º no podrá aplicarse cuando exista riesgo efectivo de distorsión a la competencia. Recordemos que sobre ambas cuestiones ha existido discrepancia interna entre los tres órganos que fijan la doctrina administrativa y la jurisprudencia, recogiendo criterios dispares la DGT, el TEAC y el TS.

Si bien el legislador con la nueva Ley de Contratos del Sector Público incide una vez más en este artículo 7.8 de la LIVA, sigue sin plantearse una reforma que atienda a la anterior problemática y que acabe de regular el precepto en los términos de la Directiva, siguiendo así sin plantearse la inclusión de la mencionada cláusula de salvaguarda para los supuestos de distorsión de la competencia -que sí aparece contemplado en la Directiva comunitaria-, lo cual no deja de ser una incorrecta trasposición a nuestro ordenamiento jurídico interno del Derecho comunitario y, en particular, de la Directiva IVA, con los efectos jurídicos que de ello pueden derivar.

Las **principales novedades** que se incluyen con la nueva redacción de este artículo, pueden enumerarse en las siguientes:

- Se divide el precepto en letras, de la A) a la E), con una estructura más adecuada para su lectura y análisis.
- Se delimita de manera más precisa el supuesto de no sujeción, de forma que lo constituye tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Administraciones Públicas, como las efectuadas por las entidades a que se refieren las letras C) –medios propios- y D) –entidades íntegramente participadas por administraciones públicas- , manteniéndose así la tesis central de la reforma operada por la Ley 28/2014, que recogía la doctrina establecida por la DGT sobre los «entes técnico-jurídicos», si bien se adecua a la nueva Ley de Contratos.
- Efectivamente, se ajustan determinados preceptos de la LIVA a la Ley de Contratos del Sector Público, de forma que desaparece la mención a las encomiendas de gestión, para ser sustituidas por los encargos ejecutados por las entidades –que constituyen un medio propio de una Administración Pública-, de manera que no están sujetos al IVA los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, cumpliéndose los términos del referido precepto. Se mantiene, asimismo, la no sujeción para los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos del artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos. Estas dos no sujeciones pasan, como hemos señalado, a integrar el contenido de las letras C) y D) respectivamente.
- Se amplía el supuesto de no sujeción (letra E) para todos los servicios prestados entre las entidades a que se refieren las letras C) y D), íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.
- Por otro lado, debe tenerse en cuenta respecto de los tres puntos anteriores que si bien la letra A) alude a entregas de bienes y prestaciones de servicios, las letras C), D) y E) se refieren exclusivamente a prestaciones de servicios, de forma que sólo este tipo de operaciones es el que queda incluido en el supuesto de no sujeción de estas últimas letras.

- Asimismo conviene destacar que para que se aplique el supuesto de no sujeción entre entidades dependientes (letra E), todas ellas deben integrarse en una misma Administración Pública, lo que planteará a buen seguro controversias cuando estemos ante entes en los que participen distintas Administraciones Públicas y exista entre ellas un vínculo sustancial.

- Finalmente, respecto de este supuesto de no sujeción se rectifica nuevamente las operaciones realizadas por los Entes públicos de radio y televisión. Por Ley 28/2014 se consideró que eran actividades comerciales o mercantiles y, por tanto no se aplicaba el supuesto de no sujeción, respecto de las operaciones que generasen o fuesen susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público. Sin embargo, como se dice en la exposición de motivos, la normativa española debía acomodarse de nuevo a la reciente jurisprudencia comunitarias (esencialmente la sentencia del TJUE de 22 de junio de 2016, asunto C-11/15**,** Ceský Rozhlas) al objeto de clarifica el régimen de sujeción de la actividad de radiotelevisión efectuada por las entidades del sector público, y que según la misma solo deben quedar sujetas y ser generadores del derecho a la deducción, cuando dichas actividades tengan carácter comercial o mercantil.

  Así pues, por la presente modificación se elimina la mención indicada, que suponía una aclaración o precisión del ámbito objetivo de sujeción de las operaciones realizadas por estos Entes. De esta manera, cuando en la actualidad estaban sujetas en todo caso las entregas de bienes y prestaciones de servicios comerciales o mercantiles efectuadas por los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones, y con la redacción dada por la Ley 28/2014 no existían dudas sobre la sujeción de las operaciones que generasen ingresos de publicidad no provenientes del sector público, con la nueva modificación vuelve a plantearse en qué medida estarán sujetas aquellas actividades cuando estas no se presenten de forma diáfana como actividades de tipo comercial, salvo que sea la DGT la que aclare, que aunque ahora no lo diga expresamente la LIVA, el ámbito objetivo del supuesto de sujeción comprende todo tipo de operaciones.

2.- Subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto *(art. 78. Dos y Tres de la LIVA)*

Destaca en primer lugar la supresión del número 4º, del apartado tercero del artículo 78 de la LIVA. La Ley 28/2014 había incluido este precepto, como consecuencia de la Sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13, Le Rayon d'Or , que había determinado la necesidad para el legislador de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que si forman parte de aquella. De acuerdo con esta regla no se incluían en la base imponible las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones (que sí debían incluirse). La Ley de Contratos del Sector Público elimina este número 4º.

En segundo lugar, consecuencia de la modificación normativa anterior, se hace necesario para el legislador excluir de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las

operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, aquellas aportaciones financieras, cualquiera que sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen en favor de:

- La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura por no existir distorsión significativa de la competencia, generalmente porque los mencionados servicios no se prestan en régimen de libre concurrencia al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración (por ejemplo, los servicios de transporte municipal). Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del IVA soportado por estos operadores, haciéndose una mención especial ahora a ello en el artículo 93.Cinco, último párrafo de la LIVA, que se incluye con esta modificación legislativa.
- Actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, ya que no existen destinatarios identificables ni usuarios que satisfagan contraprestación alguna (por ejemplo, aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública), en las condiciones señaladas, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción.

3.- Deducción de cuotas soportadas por quienes realicen conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas por aplicación del artículo 7.8 de la LIVA *(art. 93. Cinco de la LIVA)*

Para facilitar la determinación del régimen de deducción de las entidades del sector público que tienen la naturaleza de "entes duales" se introduce la posibilidad, con respecto al criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al impuesto, de poder -entre otros mecanismos- atender a la proporción que represente el importe total, excluido el IVA, determinado por cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad. Es decir, se habilita legalmente, a proceder en la manera en que de forma recurrente ha venido actuando la inspección para determinar la proporción de las cuotas soportadas que podían considerarse deducibles en los entes duales, donde de forma práctica dicha proporción era calculada prorrateando los ingresos sujetos al impuesto respecto del total ingresos obtenidos por la entidad.

Así pues, una vez descritos los cambios normativos introducidos, así como analizada su motivación, no podemos alcanzar conclusión distinta de que si bien las modificaciones introducidas en la LIVA tienen el buen propósito de clarificar determinados aspectos que generaban amplio litigio, consideramos que con las mismas no se alcanza el mencionado objetivo, pues como se ha puesto de manifiesto, quedan aún múltiples cuestiones con la posibilidad de muy distintas interpretaciones que no creemos disminuyan el conflicto existente en la interpretación de las actividades que desarrollan los entes públicos, o en sectores tales como el de radiotelevisión o el de la investigación.

Avelino Vázquez Parcero

Avisos

I. Publicación de artículos en la revista

El REAF-REGAF agradece el envío de artículos o de estudios para que sean publicados en la revista. Aquellos que estéis interesados, debéis de enviarlos a la siguiente dirección de correo electrónico: reaf@reaf.es, poniendo en el asunto "artículos para la revista". Condiciones:

1. Deberán ser escritos en castellano y en Microsoft Word con un tipo de letra Times New Roman, cuerpo 12 y con interlineado de 1,5 líneas.

2. No existe extensión determinada, aunque se recomienda no sobrepasar las 30 páginas.

3. Deberán ser firmados por su autor/es indicando su profesión y, en su caso, la empresa en la que se prestan los servicios.

4. Se procurará reducir, al máximo posible, las notas a pie de página, así como las referencias bibliográficas.

5. Los trabajos serán sometidos a evaluación por el personal técnico del REAF-REGAF del CGE En el proceso de evaluación se tendrán en cuenta, entre otros criterios, el rigor, la claridad, originalidad, utilidad, metodología e investigación. Si del proceso resultara su no aceptación será comunicado al autor indicándole el motivo de la misma.

Los autores deberán permitir por escrito los derechos de reproducción y autorizar al REAF-REGAF a su inclusión tanto en papel como en soportes digitales.

2. La Revista de Comentarios y Casos Prácticos de Contabilidad y Tributación del CEF en papel y en formato digital

La Revista de Comentarios y Casos Prácticos de Contabilidad y Tributación del CEF, que tiene periodicidad mensual, es un medio al servicio de profesionales y estudiosos de las materias conectadas con las áreas contable y fiscal que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, ofrece al lector su aportación doctrinal sobre temas controvertidos y de interés.

Por pertenecer al REAF-REGAF recibes la revista en formato en papel, pero también puedes acceder a ella en soporte electrónico, donde se han recopilado todos los comentarios y casos prácticos publicados desde 1991, facilitando a través de diversas herramientas (índice temático, búsquedas por texto libre, autor, título, etc.) la localización de estudios sobre materias concretas con rapidez.

Para acceder solo debes introducir el usuario y contraseña, que recibiste del Centro de Estudios Financieros, en la siguiente web: www.ceflegal.com. En caso de que no los tengas, los puedes conseguir en el siguiente número de teléfono: 91 444 49 20.

3. Presentación por los asesores de las declaraciones de sus clientes por Internet

Como sabéis, es posible que los miembros de las entidades que, como el REAF-REGAF han suscrito un Convenio de colaboración con la Agencia Tributaria, puedan presentar las declaraciones de sus clientes por Internet y realizar otros servicios por vía telemática.

Para ello es necesario estar en posesión del Certificado de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (u otro admitido por la AEAT), para lo cual, a su vez, es preciso que la Agencia Tributaria tenga constancia de que el profesional es miembro del REAF-REGAF.

Dado que no hemos considerado conveniente facilitar el listado de todos los miembros del REAF-REGAF a la AEAT, y ante la imposibilidad por parte de ésta de dar el certificado de usuario sin conocer los datos de los que quieren utilizar este servicio, es preciso que las personas interesadas nos envíen una autorización firmada en la que incluyan su nombre y apellidos y su N.I.F., y el REAF-REGAF dará esos datos a la AEAT.

De nuevo os recordamos que, para transmitir declaraciones de terceros por Internet, debéis tener la autorización del cliente, y que el REAF-REGAF recomienda que dicha autorización no sea genérica, recoja los elementos esenciales de la declaración que se presenta y, a ser posible, la declaración íntegra. De esta forma, por lo menos quedará constancia de que el cliente conocía dicha declaración.

También es posible solicitar el certificado para una sociedad, siendo en este caso necesario, además de comunicarnos el deseo de que se faciliten los datos de la entidad a la AEAT, la previa inscripción de la entidad en el Registro de sociedades del REAF-REGAF.

Con el fin de facilitar esta labor, reproducimos al final de este aviso un modelo de autorización que podrá ser enviado a nuestro e-mail, reaf@reaf.es

4. Cuenta Twiter

Como sabes desde el pasado febrero el REAF-REGAF tiene cuenta oficial de Twitter. En esta red social compartimos diferentes contenidos que pueden seros útiles tanto para vosotros como para vuestros clientes del despacho, ya somos más de 800.

Cada semana tendrás un ejemplo práctico de tributación de diferentes impuestos, comentarios a alguna doctrina o jurisprudencia relevante, noticias de prensa de interés para el profesional economista, vídeos que elaboramos sobre diversos temas e información sobre cursos, seminarios, normas publicadas de interés en los distintos boletines oficial. También incorporamos noticias del Consejo General de Economistas y de los diferentes registros que lo componen.

También transmitimos a través de esta cuenta por Periscope nuestras ruedas de prensa.

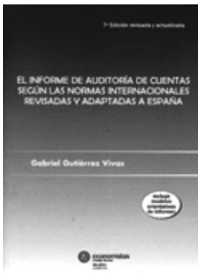
D. ....., con N.I.F. ....., a los únicos efectos de poder firmar el documento individualizado de adhesión para obtener el certificado de la FNMT, autorizo al REAF-REGAF para que remita mis datos identificativos a la A.E.A.T.

Fdo.: .....

Nota: Una vez que la A.E.A.T. tenga los datos del Economista Asesor Fiscal incluidos en el fichero correspondiente, se podrá firmar el documento individualizado de adhesión necesario para que se puedan presentar las declaraciones de terceros por Internet.

Novedades Bibliográficas

I. El informe de auditoría de cuentas según las normas internacionales revisadas y adaptadas a España



Autor: Gabriel Gutiérrez Vivas
Edición: 2017
Páginas: 1179
Precio: 104€
IVA incluido
Editorial: Colegio de Economistas de Madrid

En este manual se pueden encontrar muchos ejemplos de informes de auditoría de cuentas anuales adaptado a las pequeñas y medianas empresas que formulen cuentas anuales abreviadas, modelos de informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas formuladas de conformidad con un marco de información financiera aplicable en España.

Tambien se incluyen consultas relacionadas con el Informe de auditoría de cuentas, publicadas en el Boletín Oficial del ICAC.

II: Memento Sociedades Mercantiles

Autor: Varios.
Edición: 2017
Páginas: 1950
Precio: 159,07 €
IVA incluido
Editorial:
Francis Lefebvre

El Memento Sociedades Mercantiles 2018 es la referencia de consulta esencial para miles de empresarios y asesores jurídicos porque ofrece de forma sencilla y clara toda la información jurídica necesaria para administrar una sociedad, desde su creación hasta su transformación o disolución.

Es el manual de primera consulta sobre las normas de funcionamiento de las diferentes formas societarias y sobre los valores mobiliarios (acciones, obligaciones, opas, etc.), para tomar decisiones en todo momento de forma ágil y segura.

Lejos de exponer simplemente la normativa mercantil vigente, le ofrece soluciones prácticas rigurosamente fundamentadas con la normativa, doctrina y jurisprudencia de aplicación en cada caso, clarificando los aspectos más complejos con ejemplos ilustrativos.

III. Todo Cierre Fiscal y Contable

Autor: Javier Argente Alvarez, Eva Argente Linares
Edición: 2017
Precio: 195,52 € IVA incluido
Páginas: 1422
Editorial: Ciss

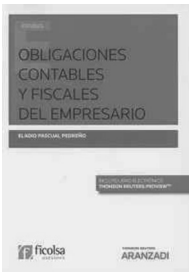
Una obra imprescindible para estar al día de la actualidad que afecta a la empresa desde los diferentes enfoques fiscal, contable y mercantil.

El manual más completo editado sobre la materia que ofrece una visión práctica, crítica y guiada de los procesos que todo profesional, bien desde la propia empresa, bien desde el ámbito de la asesoría, debe seguir para calcular el resultado contable de una sociedad y determinar a partir de ese punto la base imponible del Impuesto sobre Socie-

dades, realizando los correspondientes ajustes contables y extracontables.

Paso a paso, todos los aspectos sobre los que se debe trabajar para determinar el resultado contable de una empresa y calcular consecuentemente la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (ajustes contables y extracontables, diferencias permanentes y temporales, compensación de bases imponibles, operaciones con partes vinculadas, amortizaciones, provisiones, valoraciones, correcciones...)

IV. Obligaciones contables y fiscales del empresario



Autor: Eladio Pascual Pedreño
Edición: 2017
Precio: 57 €
IVA incluido
Páginas: 584
Editorial: Aranzadi

Dos objetivos fundamentales articulan la presente obra: en primer lugar, afrontar todas las cuestiones que interesan al empresario en el ámbito de sus obligaciones contables, registrales y fiscales. En segundo lugar, realizar un estudio de iniciación a la contabilidad sencillo, didáctico y práctico, ideal para que el empresario afiance sus conocimientos en esta disciplina.

Analiza la normativa contable, las obligaciones contables de las actividades empresariales y profesionales, y estudia la contabilidad no ajustada al Código de Comercio y se aborda la problemática contable y fiscal del empresario individual, las cuentas anuales, la legalización y depósito de las cuentas anuales, las consecuencias de la llevanza incorrecta de la contabilidad, el valor probatorio de la contabilidad, el análisis del principio de contabilización según la realidad económica y las sociedades profesionales.

V. Actuaciones inspectoras e información tributaria

Autor: María José Trigueros Martín
Edición: 2017
Precio: 16,28 € (IVA incluido)
Páginas: 152
Editorial: Centro de Estudios Financieros

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 145 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, el procedimiento inspector tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, provocando, en su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la práctica de las liquidaciones que correspondan.

Ello no es óbice para que la Inspección de los Tributos pueda llevar a cabo otro tipo de tareas administrativas, como las que relaciona, a título enunciativo, el artículo 141 del referido texto legal. A pesar de la pluralidad y variedad de funciones que pueden ser ejercidas por la Inspección, hemos focalizado nuestra atención en aquella que describe la letra c) del último precepto citado: "La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley".

Es evidente que la eficacia y los resultados de la actuación inspectora penden en buena medida de esta información con relevancia o trascendencia tributaria. Para su consecu-

ción grosso modo se examinan documentos, se inspeccionan bienes, se accede a lugares diversos o se solicita la colaboración del obligado tributario o de otras personas; facultades que contempla el artículo 142 de la Ley general tributaria, siendo su artículo 146 el encargado, a su vez, de proteger esa información con otras tantas medidas cautelares.

VI. Retos de la Fiscalidad Española: Cuestiones Controvertidas en Materia Tributaria

Autor: Manuel de Vicente-Tutor Rodriguez y otros
Edición: 2017
Precio: 45 €
(IVA incluido)
Páginas: 384
Editorial: Aranzadi

El libro reúne un conjunto de trabajos de profesionales especialmente destacados en el ámbito de la Judicatura, la Universidad, la Administración Tributaria y la Abogacía, con los que se pretende centrar el debate sobre determinadas áreas de nuestro sistema tributario cuya reforma podría resultar conveniente.

Cuestiones clave como la fiscalidad como instrumento para el crecimiento económico, la fragmentación del mercado interior derivada de la creación no armonizada de impuestos autonómicos, el ejercicio de una actividad profesional a través de la constitución de una sociedad mercantil, las trabas fiscales para la continuidad del negocio en caso de sucesión, la fiscalidad internacional en el entorno BEPS, la tributación patrimonial y medioambiental, o las garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, son objeto de análisis en el presente libro.

Nota: Los comentarios sobre estas publicaciones han sido elaborados por las propias editoriales.

Comentario sobre la sentencia 365/2017 de 28 de septiembre 2017. Accidente *laboral in itinere*

La incapacidad laboral puede deberse a diferentes contingencias: las de origen común como la enfermedad común o los accidentes no laborales, y las debidas a causas profesionales, como las enfermedades profesionales o el accidente laboral, dentro de esta última categoría se encuentra el **accidente *in itinere.***

El accidente *in itinere* es una figura de creación jurisprudencial que actualmente se encuentra regulada en el artículo 115.2 a) LGSS y **es el que se produce al ir o volver del lugar de trabajo**, debiendo ocurrir en tiempo inmediato o razonablemente próximo a la hora de entrada o salida del trabajo siempre que dicho accidente tenga lugar en el trayecto usual desde el domicilio habitual, sin desvíos para realizar otras actividades. No existe una limitación horaria (artículo 115.2 d LGSS).

Hay **3 elementos** que se requieren en un accidente *in itinere:*

1. Que ocurra en el camino de ida o vuelta.
2. Que no se produzcan interrupciones entre el trabajo y el accidente.
3. Que se emplee el itinerario habitual

Los antecedentes de hecho de la sentencia objeto de estudio, son los siguientes: el demandante prestaba servicios para una empresa de telemarketing balear. Con fecha 17 de julio de 2014, sufrió un accidente volviendo del trabajo, cuando salió de la estación de tren con su bicicleta fue arrollado por un vehículo, sufriendo múltiples contusiones, herida abierta en la cara y reducción cerrada de luxación de mano y dedo. El demandante solicitó Incapacidad Temporal (IT) por accidente de trabajo.

La empresa, revisando las circunstancias del accidente, se percató que el mismo se produjo a las 21:30 horas, siendo la jornada laboral del trabajador de 10:00 a 19:00 horas. El día del accidente, a la salida del trabajo, el demandante estuvo en una cafetería cercana al centro de trabajo con otros compañeros por un período de 30 minutos. Esta circunstancia determinó que el INSS declarase la contingencia como accidente no laboral al considerarse que se produjo una interrupción voluntaria en el trayecto del trabajo al domicilio por causas ajenas al trabajo, no concurriendo el elemento cronológico, al haber finalizado el trabajo a las 19:00 horas y el accidente a las 21:30.

Atendiendo a anteriores pronunciamientos, un accidente *in itinere* requiere de las siguientes circunstancias:

- Que la finalidad principal y directa del viaje esté determinada por el trabajo **(elemento teleológico).**
- Que se produzca en el trayecto habitual y normal que debe recorrerse desde el domicilio al lugar de trabajo o viceversa **(elemento geográfico).**

laboral

- Que el accidente se produzca dentro del tiempo prudencial que normalmente se invierte en el trayecto **(elemento cronológico);** o, lo que es igual, que el recorrido no se vea alterado por desviaciones o alteraciones temporales que no sean normales y obedezcan a motivos de interés particular de tal índole que rompan el nexo causal con la ida o la vuelta del trabajo.
- Que el trayecto se realice con medio normal de transporte **(elemento de idoneidad del medio)**

En el recurso de suplicación presentado por el demandante y que estamos analizando, la controversia gira en torno al "elemento cronológico" pues el accidente se produjo en el trayecto normal y habitual entre el trabajo y el domicilio, con los medios de transporte habituales y siendo la finalidad la de volver al domicilio después de la actividad laboral. Al haber parado en la cafetería surge la discrepancia de si se rompe el nexo causal entre el trabajo y el accidente, y el considerarlo o no como accidente laboral.

Anteriormente, en los juzgados se había considerado que no existía accidente *"in itinere"* en los siguientes casos:

A/ Los **desplazamientos realizados desde una vivienda no habitual**, como el domicilio de los suegros, la novia o los abuelos.

B/ Los que suceden **cuando el trabajador se ausenta del centro de trabajo** antes de terminar la jornada y sin permiso o los que se producen cuando en el trayecto el trabajador realiza gestiones personales, incluso con conocimiento del empresario.

C/ Tampoco **si el trabajador se ha desviado de su ruta** para dirigirse al colegio de sus hijos o al centro de trabajo del compañero sentimental.

La reciente Doctrina Jurisprudencial ha considerado necesario revisar sus criterios anteriores más restrictivos, y ha considerado que existe accidente laboral cuando la salida o retorno es desde el domicilio habitual o de fin de semana, o incluso desde una segunda residencia o a pesar de que durante el desplazamiento se hayan producido interrupciones.

En este caso, el Tribunal declara que el simple hecho de parar en una cafetería cercana al centro de trabajo y tomar algo con los compañeros, durante 30 minutos, no rompe por si solo el nexo causal entre el trabajo y el accidente al estar dentro de un patrón usual de convivencia. Distinto hubiera sido, si hubieran concurrido circunstancias que hubiesen influido en el accidente, por ejemplo, que el accidente se produce conduciendo un vehículo bajo los efectos de ingerir alcohol durante la parada.

En este caso, no existe ninguna circunstancia que implique ruptura del nexo causal y por ello, el Tribunal estima el recurso de suplicación formulado por el trabajador y revoca la sentencia en primera instancia, y declara que la IT iniciada por el demandante deriva de accidente de trabajo.

Cabe destacar que la reciente Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, en su artículo 14, instaura la protección de la Seguridad Social para el autónomo que tenga un accidente *in itinere* y esté cotizando por riesgos profesionales.

Esperamos que esta información le resulte de utilidad y quedamos, como siempre, a su disposición.

Noviembre 2017

CGE

www.economistas.es

Entidades colaboradoras

A3 Software grupo Wolters Kluwer

CISS grupo Wolters Kluwer

CEF.-

LEFEBVRE EL DERECHO

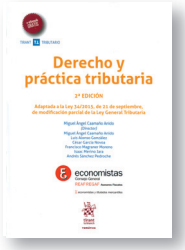
Una afiliación imprescindible

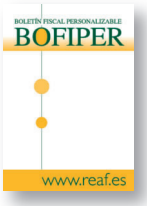
Unha afiliación imprescindible

Una afiliació imprescindible

Ezinbesteko afiliazioa

REAF·REGAF te envía las publicaciones fiscales imprescindibles





economistas
Consejo General
REAF·REGAF Asesores Fiscales
Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid · Tel: 91 577 27 27 · Fax: 91 577 80 97 · www.reaf-regaf.economistas.es