

## NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

### ¿Qué hacer para pagar menos IRPF en 2013?

Como cada año se ha de tener presente, en relación con el IRPF de 2013, que se debe aprovechar este último mes del año 2013 para adoptar las medidas necesarias con el objeto de reducir la cuota impositiva a pagar en mayo-junio de 2014. Después del 31 de diciembre de 2013 no se podrá adoptar medida alguna al respecto.

Por esta razón se repasan aquí los mecanismos para reducir la cuota de IRPF a pagar de acuerdo con el contenido de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se ha de tener en cuenta que en 2013 se han incorporado medidas que modifican la estructura del IRPF en un sentido de incremento de la presión fiscal.

### Recibir dividendos y participaciones en beneficios de sociedades

Antes de acordar el reparto de dividendos de sociedades anónimas o de participaciones en beneficios de sociedades limitadas se ha de analizar el tratamiento fiscal que van a recibir esta clase de rentas.

Por un lado, los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades **se benefician de una exención de 1.500 euros anuales cualquiera que sea el lugar de residencia de la entidad que reparta estas cantidades.**

Además, los dividendos y participaciones en beneficios son rentas que se incluyen dentro de la categoría de rentas del ahorro a las que **se les aplica en 2012 y 2013 el tipo del 21% por los primeros 6.000 euros, el tipo del 25% por el tramo que va de 6.000 a 24.000 euros y el tipo del 27% por el resto como consecuencia de la subida del IRPF producida a principios del año 2012.**

Ha de tenerse presente que los dividendos y participaciones en beneficios repartidos por entidades residentes en territorio español son objeto de retención a cuenta a cargo del pagador. Esta retención a cuenta asciende al 21% del importe bruto de las cantidades repartidas por lo que en el momento de presentar la autoliquidación de IRPF de 2012 el saldo a pagar por este tipo de rentas será inexistente o muy reducido.

Los repartos de beneficios procedentes de períodos impositivos en los que una sociedad tributó por el régimen de transparencia fiscal o por el régimen de sociedades patrimoniales quedan exentos de tributación a nivel del accionista y tampoco son objeto de retención en la fuente.

#### Arrendamientos de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual del arrendatario

En el caso de arrendadores que perciban rentas por arrendamientos de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual del arrendatario persona física se mantienen en 2013 determinados cambios que entraron en vigor en 2011.

La reducción del 100% de las rentas del capital inmobiliario para los arrendadores se aplica cuando el arrendatario tenga menos de 30 años. **Sin embargo, si el contrato se celebró con anterioridad al 1 de enero de 2011 se mantendrá como edad máxima que permite gozar de la reducción del 100% del importe de la renta la de 35 años.**

En el caso general, **la reducción pasa a ser del 60% de la renta.**

#### Aportaciones a Planes y Fondos de Pensiones

En la actualidad, las aportaciones a Planes y Fondos de Pensiones dan derecho a una reducción en la base imponible general del IRPF.

En el caso general se puede reducir en la base imponible la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) **el 30 por ciento de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidas individualmente en el ejercicio.**
- b) **10.000 euros anuales.**

Para contribuyentes **mayores de 50 años**, los límites serán los siguientes:

- a) **el 50 por ciento de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidas individualmente en el ejercicio.**
- b) **12.500 euros anuales.**

Si no es posible aplicar la reducción en un determinado ejercicio por insuficiencia de base imponible será aplicable en los cinco años siguientes por la parte de la aportación que no exceda de los límites de las aportaciones anteriores.

El tratamiento previsto para los Planes y Fondos de Pensiones también será aplicable para **los Planes de Previsión Asegurados**.

Estas reducciones son compatibles con la reducción que pueden efectuar **los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales**. En estos casos los contribuyentes que efectúan la aportación al contrato de sus cónyuges podrán reducir en su base imponible del IRPF las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, **con el límite máximo de 2.000 euros anuales**.

#### Aportaciones a Planes individuales de ahorro sistemático

Los Planes individuales de ahorro sistemático son productos de seguro en los cuales el contratante, asegurado y beneficiario son la misma persona.

Desde el punto de vista fiscal, el límite máximo anual que puede ser aportado asciende a 8.000 euros y es independiente de los límites de aportaciones a Planes y Fondos de pensiones y otros instrumentos de previsión social. Asimismo, el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.

La ventaja fiscal no se produce en el momento de realizar la aportación sino **en el momento de recibir las prestaciones en forma de renta vitalicia que, para las primas con una antigüedad superior a 10 años, darán lugar a que las rentas acumuladas queden exentas de tributar a nivel del IRPF del tomador-asegurado-beneficiario**.

#### Aportaciones a partidos políticos

La actual regulación de la financiación de los partidos políticos permite reducir en la base imponible del IRPF las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Coaliciones o Agrupaciones de Electores **con un límite máximo de 600 euros anuales**.

## Ganancias y pérdidas de patrimonio

**Desde el 1 de enero de 2013 las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de bienes cuya titularidad por parte del contribuyente tenga menos de un año de antigüedad en el patrimonio del transmitente se incluirán en la parte general de la base imponible que tributa a una tarifa progresiva que alcanza el 56 por 100 en Cataluña.**

## Exención por reinversión en empresas

A través de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización se ha introducido como ventaja fiscal **la exención de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.**

**Sin embargo, los detalles de esta norma han de ser objeto de desarrollo reglamentario que todavía no ha sido publicado.**

## Compensación entre rentas

### Parte general de la renta

Los rendimientos incluidos en la parte general de la base imponible (rentas del trabajo; rendimientos de actividades económicas; rendimientos del capital inmobiliario; imputaciones de renta y determinados rendimientos del capital mobiliario) son compensables sin limitaciones. Las normas de cuantificación de los rendimientos permiten que, por ejemplo, los rendimientos de actividades económicas o del capital inmobiliario resulten negativos.

Esta norma puede ser especialmente interesante en los casos en los que existen pérdidas de actividades económicas por parte de un cónyuge e ingresos de rendimientos del trabajo por parte del otro cónyuge. Para estos supuestos acudir a la tributación conjunta resulta la solución más conveniente ya que permitirá la compensación entre una y otra clase de rentas cualquiera que sea el titular de la renta.

**En el caso de las ganancias y pérdidas de patrimonio que se incluyen en la parte general de la base imponible** (ganancias y pérdidas de patrimonio no procedentes de la transmisión de un bien o **ganancias y pérdidas de patrimonio generadas con una antigüedad inferior a un año**) se han de aplicar las siguientes reglas:

- Si el resultado es positivo se incluirá en la parte general de la base imponible.

- Si el resultado es negativo se compensará con el saldo positivo de las rentas incluidas en la parte general de la base imponible con el límite del 10 por ciento de estas últimas.
- Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden y la compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes.
- **De forma transitoria, las pérdidas patrimoniales que se incluyen en la parte general de la renta generadas a lo largo de los años 2009, 2010, 2011 y 2012 se podrán compensar con las ganancias generadas en el año 2013 y en caso de insuficiencia de saldo con las rentas de la parte general con el límite del 25 por ciento de estas últimas.** La suma de la compensación generada en el año 2013 y la correspondiente a ejercicios anteriores no prescritos no podrá superar en ningún caso el 25 por ciento de las rentas de la parte general.

#### Renta del ahorro

En el caso de las rentas del ahorro se ha de distinguir entre rendimientos del ahorro y ganancias y pérdidas patrimoniales (ganancias y pérdidas de patrimonio generadas con una antigüedad superior al año).

<p>Ganancias patrimoniales</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pérdidas patrimoniales</li> </ul> <p>= + Se suman al saldo resultante de sumar los rendimientos del ahorro.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Se compensan con las ganancias de patrimonio que se generen en los cuatro años siguientes (la compensación se produce hasta el límite máximo posible en estos años)</li> </ul>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Rendimientos del ahorro</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pérdidas del ahorro</li> </ul> <p>= + Se suman al saldo resultante positivo de las ganancias patrimoniales</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Se compensan con los rendimientos del ahorro que se generen en los</li> </ul>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

cuatro años siguientes (la compensación se produce hasta el límite máximo posible en estos años)

Por ejemplo, si hay pérdidas potenciales en acciones que cotizan en bolsa cuya titularidad es de una antigüedad superior a doce meses se pueden generar tales pérdidas mediante la venta de las acciones con el objetivo de compensarlas con las ganancias de patrimonio generadas en el ejercicio 2013 derivadas de bienes cuya antigüedad es superior a doce meses (con la precaución de no volver a recomprar acciones de la misma sociedad en el plazo de dos meses desde la transmisión ni en el plazo de doce meses si no cotizan en un mercado organizado).

Como complemento de la modificación de la definición de rentas del ahorro cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2013, se ha previsto la siguiente medida transitoria:

**Las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales cualquiera que fuera su plazo de generación y producidas en los períodos impositivos 2009, 2010, 2011 y 2012 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2013 se seguirán compensando con las ganancias y pérdidas de patrimoniales generadas cualquiera que fuera su plazo de generación.**

Deducción por adquisición de vivienda habitual

Deducción estatal

**Una de las novedades más importantes que se han producido en el IRPF en relación con el ejercicio 2013 ha sido la de la eliminación de la deducción por adquisición de vivienda habitual para las adquisiciones posteriores al 31 de diciembre de 2012.**

Dada la importancia económica de esta deducción para numerosos contribuyentes se han fijado una serie de medidas transitorias. Existe un listado de supuestos en los que **sí se podrá aplicar la deducción por adquisición de vivienda:**

- a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.
- b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes del 1 de enero de 2017.

- c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

**Para poder beneficiarse de la deducción de vivienda habitual de forma transitoria se exige que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de la vivienda en un período impositivo anterior al 1 de enero de 2013.** No se exigirá el cumplimiento de esta condición cuando no se hubiera aplicado la deducción por adquisición de vivienda habitual por no haber superado el importe reinvertido la base de deducción de la adquisición de la vivienda habitual anterior a la que es objeto de la nueva adquisición.

#### Deducción autonómica

En el caso de Cataluña **el tramo autonómico de la deducción por adquisición de vivienda habitual también ha sido suprimido.**

De forma transitoria, en los supuestos señalados con anterioridad, se mantienen la deducción por adquisición de vivienda habitual.

En los siguientes casos **la deducción por adquisición de vivienda habitual es del 9%:**

- a) Tener 32 años o menos en la fecha de devengo del Impuesto siempre que su base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no sea superior a 30.000 euros. En caso de tributación conjunta este límite se computa de forma individual para cada uno de los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual durante el ejercicio.
- b) Haber estado en situación de desempleo durante 183 días o más durante el ejercicio.
- c) Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65%.
- d) Formar parte de una unidad familiar que incluya como mínimo un hijo en la fecha de devengo del Impuesto.

El **6% en el resto de casos.**

La base máxima de la deducción será de 9.040 euros anuales.

### Deducción catalana por rehabilitación

Existe una deducción catalana por rehabilitación de vivienda habitual igual al 1,5% de las cantidades satisfechas en el período impositivo para la rehabilitación de la vivienda habitual.

La base máxima de esta deducción se establece en el importe aprobado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como base máxima de la deducción por inversión en vivienda habitual.

**Las obras de rehabilitación han dejado de producir el derecho a la deducción estatal durante el año 2013.**

### Deducción estatal por arrendamientos

Si se dan determinadas condiciones en cuanto a la base imponible declarada por el contribuyente, éste tendrá derecho a deducir una parte de los pagos derivados del alquiler de su vivienda habitual.

La base imponible ha de ser inferior a **24.107,20 euros anuales**.

La base máxima de la deducción será de:

- a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: **9.040 euros anuales**.
- b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales:  **$9.040 - (1,4125 \times (\text{Base imponible} - 17.707,20))$**

### Deducción catalana por arrendamientos

Aunque no todas, la mayoría de Comunidades Autónomas han establecido sus propias normas sobre deducción por el pago de alquiler de la vivienda habitual. Cataluña es una de las Comunidades que sí lo ha hecho.

La deducción se aplica a las siguientes clases de contribuyentes:

- Los que tengan 32 años o menos en la fecha del devengo del IRPF
- Los que hubieran estado en paro durante 183 días durante el ejercicio.
- Los que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Los que sean viudos o viudas y tengan 65 años o más.

- Los que pertenezcan a una familia numerosa.

En cuanto al importe de las rentas percibidas, se establece como límite máximo el de que su base imponible total, **menos el mínimo personal y familiar, no sea superior a 20.000 euros anuales en tributación individual y a 30.000 euros anuales en el caso de tributación conjunta.**

Las cantidades satisfechas en concepto de alquiler deben exceder del **10 por 100 de los rendimientos netos del sujeto pasivo.**

Los contribuyentes han de identificar al arrendador haciendo constar su NIF en la correspondiente autoliquidación.

El importe de la deducción es del 10 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual con los siguientes máximos:

- 300 euros anuales.
- 600 euros anuales en caso de pertenecer a una familia numerosa.

Una misma vivienda no puede dar lugar a la aplicación de un importe de deducción superior a 600 euros.

### Deducciones por donativos

Existen diversas modalidades de donativos o donaciones que dan lugar a deducciones para las personas que los efectúan:

- **Deducción por donativos a entidades susceptibles de beneficiarse de las ventajas del mecenazgo enumeradas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo** (ej. Estado, Universidades públicas, fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, Iglesia Católica...).

i. 30 por 100 de las cantidades destinadas a la realización y desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo.

ii. 25 por 100 de la demás donaciones y aportaciones.

- **Deducción por donativos a las fundaciones reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública a las que no se les aplique la Ley 49/2002:**

i. 10 por 100 de las cantidades donadas.

## - **Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial**

Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

- a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en el territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

- b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales y paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España.

## Deducciones por donativos catalanas

La Comunidad Autónoma de Cataluña ha establecido otras deducciones vinculadas con la realización de donativos por parte de los contribuyentes.

Se trata de las siguientes:

- Deducción por **donativos a favor del Institut d'Estudis Catalans, de fundaciones o asociaciones que tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana** y que figuren en el censo de estas entidades que elabora el Departamento competente en materia de política lingüística.

El importe de la deducción es del **15 por 100 de las cantidades donadas con el límite máximo del 10 por 100** de la cuota íntegra autonómica.

- Deducción por **donativos que se hagan a favor de centros de investigación adscritos a universidades catalanas y los promovidos o participados por la Generalitat que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos.**

El importe de la deducción se fija en el **25 por 100 de las cantidades donadas, con el límite máximo del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica.**

- Deducción por **donativos a favor de fundaciones o asociaciones que figuren en el censo de entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente** del departamento competente en la materia.

El importe de la deducción se fija en el **15 por 100 de las cantidades donadas, con el límite máximo del 5 por 100 de la cuota íntegra autonómica.**

#### Deducciones vinculadas al fomento de actividades empresariales

##### Deducción estatal:

Se ha introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a emprendedores siguiendo el ejemplos de algunas Comunidades Autónomas **una deducción en la cuota del IRPF vinculada a la realización de inversiones en el capital social de una empresa.**

Para gozar de esta deducción es necesario el cumplimiento de las siguientes condiciones:

a) La entidad que recibe la inversión ha de revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

b) Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

c) El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

- d) Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.
- e) La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- f) No se puede tratar de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

La base de la deducción está compuesta por las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación con la base máxima de 50.000 euros anuales. No formará parte de la base de deducción el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro-empresa, en la medida que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción, ni las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma de residencia.

El tipo de deducción es del 20 por ciento.

#### Deducción autonómica catalana:

Al igual que existe en otras Comunidades Autónomas, la Comunidad Autónoma de Cataluña ha introducido una serie de deducciones relacionadas con el fomento de las actividades empresariales.

Se trata de la deducción en concepto de inversión por **un ángel inversor por la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación** y de **la inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil.**

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

### LGT

#### **La fecha de devolución del expediente al órgano gestor competente es la fecha que determina cuál es la normativa aplicable**

El artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria regula el plazo de duración de los procedimientos de inspección tributaria. Uno de los aspectos que son objeto de regulación en este artículo es, en su número 5, que contempla el caso en el que una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras. Para estos supuestos se ha previsto que las actuaciones inspectoras que se reanudan el plazo máximo de duración de las mismas es el que reste desde que se retrotraen las actuaciones hasta el plazo general de doce meses con un mínimo de seis meses. El plazo se computa desde la recepción del órgano competente para ejecutar la resolución.

La cuestión que se plantea es la de determinar cómo se relaciona esta disposición con la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 58/2003 que establece que los procedimientos iniciados antes de su entrada en vigor (que se produjo el 1 de julio de 2004) se regirán por la normativa anterior a dicha fecha. ¿En el caso de los procedimientos de inspección iniciados con anterioridad al 1 de julio de 2004 se aplica el plazo mínimo de seis meses para completar las actuaciones inspectoras?

En sus **Sentencias de 24 de junio de 2011 (recurso 1908/2008), 19 de diciembre de 2011 (recurso núm.2376/2010), de 4 de abril de 2013 (recurso 3369/2012), de 12 de junio de 2013 (recurso núm.1921/2012) y de 4 de noviembre de 2013 (recurso 495/2011)**, el Tribunal Supremo considera que **resulta aplicable la normativa en vigor en la fecha de recepción del expediente por el órgano gestor competente para ejecutar la correspondiente resolución** del órgano económico-administrativo o del órgano jurisdiccional que anuló la liquidación inicial y estableció los datos definitivos para la nueva liquidación procedente.

En la actualidad, esta interpretación del Tribunal Supremo va a conducir a la existencia siempre de un plazo máximo de duración del procedimiento de inspección con una duración mínima de seis meses.

**Los órganos de inspección pueden requerir la aportación de información con trascendencia tributaria de carácter genérico**

Las **Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 y de 14 de noviembre de 2013 (números de recurso 331/2010 y 404/2010)** declaran la legalidad de los requerimientos de información con trascendencia tributaria efectuados por los órganos de inspección a sendas entidades financieras en los que se solicita **la relación de cuentas bancarias que en unos determinados ejercicios hayan tenido un importe total anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior a 3.000.000,00 euros con indicación para cada una de ellas del NIF de la entidad declarante, el código cuenta cliente y el importe total anual de la suma de apuntes al haber.**

Las decisiones adoptadas por la Audiencia Nacional suponen una corrección respecto de la doctrina sostenida con anterioridad y se justifican en el contenido de **la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011 recaída en el recurso de casación núm.2117/2009**. Esta Sentencia del Tribunal Supremo fundamenta cualquier requerimiento de información que pueda efectuarse a personas físicas, jurídicas o entidades en base al deber de colaboración con la Administración tributaria que **no conoce otro límite que la trascendencia tributaria de la información solicitada**, es decir, en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos.

La información solicitada puede **tener una trascendencia “indirecta”**. Esta se produce cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponderables presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora.

## IRPF

### **A efectos de determinar el lugar de residencia habitual se pueden aportar pruebas que demuestren que es diferente del domicilio fiscal declarado**

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia núm.656/2013, de 16 de octubre**, ha de decidir cuál es la vivienda habitual de un contribuyente en un supuesto en el que existe una discordancia entre el domicilio fiscal declarado por el contribuyente y conocido por los órganos de gestión de la Administración y el lugar que el contribuyente considera que es la vivienda habitual.

Para resolver la cuestión la Sala analiza el sentido del artículo 48.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por el cual el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. En el caso de las personas físicas se considera domicilio fiscal el lugar de residencia habitual (art.48.2.a) LGT).

Dada la redacción legal **la determinación de la residencia habitual de una persona física y, por ende, del domicilio fiscal es una cuestión de hecho susceptible de prueba**. Se citan **las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 y 21 de marzo de 2005, recursos 2038/2000 y 4179/2000**). Por lo tanto, es posible para el contribuyente aportar elementos de prueba que permitan romper la presunción legal de que la residencia habitual y el domicilio fiscal son los que aparecen en los censos tributarios.

En el presente supuesto **se aportan diversos elementos de prueba para acreditar la existencia de residencia habitual en una localidad diferente de la que aparece en los registros fiscales**. Se trata de los siguientes:

- Declaración jurada de dos vecinos.
- Empadronamiento en localidad diferente de la que aparece en los registros fiscales.
- Facturas de suministro eléctrico.
- Concesión administrativa de aguas que manan de un pozo ubicado en el interior de la finca.

**No se puede deducir la retención no practicada en el caso de que no haya nacido la obligación de practicar la retención a cargo del pagador**

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, núm. 1169/2013, de 21 de octubre de 2013**, ha de decidir sobre una cuestión relacionada con la ficción de práctica de retenciones en el IRPF. Esta regla contenida en el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supone que el contribuyente tiene derecho a deducir respecto de la cuota de autoliquidación el importe de la retención que le debería haber sido practicada y no le fue practicada por el pagador.

La Sentencia ha debido analizar si esta regla resulta aplicable al siguiente supuesto:

- a) Una persona física es titular de un local comercial que se encuentra arrendado. Las rentas generadas por dicho local son rentas de actividades empresariales por lo que la regla de imputación temporal de las mismas es la del devengo.
- b) El arrendatario del local comercial no ha procedido al pago de la renta ni a la práctica de retenciones ni al ingreso de las mismas.
- c) El contribuyente **ha de incluir en su base imponible el importe de las rentas inmobiliarias devengadas aunque no cobradas y no tiene derecho a deducir cuota alguna por retenciones no practicadas por el arrendatario.**

La Sala considera que esta última interpretación es la adecuada al ordenamiento jurídico ya que la regla de ficción de práctica de retenciones por la cual el contribuyente se puede deducir la retención no practicada o la retención practica por un importe inferior al debido exige que la retención hubiera debido ser practicada. En este sentido, el artículo 78.1 del Reglamento del IRPF dispone que, con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes. Es decir, que en el caso de la obligación de retener se aplica el criterio de caja.

En el supuesto, como el presente, en el que **no se ha producido pago alguno de la renta no se produce el nacimiento de la obligación de retener por lo que no se puede haber producido una ausencia de retención o una retención insuficiente. Por lo tanto, no se dan los elementos de hecho habilitantes para el nacimiento de la ficción de práctica de retenciones contemplada en el artículo 99.5 de la Ley 35/2006.**

Una persona física es titular de un piso situado en una zona muy turística de Barcelona por lo que tiene la intención de explotarlo mediante alquiler para estancias turísticas de corta duración. ¿Cómo tributan estos alquileres a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido?

El tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de estos arrendamientos es muy casuístico y depende en gran manera de cómo se organice la explotación de los apartamentos. Concretamente, se ha de conocer cuál es el servicio que presta el arrendador al arrendatario y la naturaleza de este arrendatario.

1º. Arrendamiento de vivienda en el que el arrendatario es una persona física y no se prestan servicios accesorios: Se trata de una prestación de servicios exenta de IVA, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Uno.23.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. El arrendador no queda obligado ni a la emisión de factura ni a la repercusión ni ingreso de cuota alguna de IVA.

2º. Arrendamiento de vivienda en el que el arrendatario es una persona jurídica y no se prestan servicios accesorios: Se trata de una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA a la que se le aplica el tipo del IVA del 21%. El arrendador queda obligado a la emisión de factura con repercusión de IVA e ingreso del mismo.

Este arrendatario puede, además, subarrendar la vivienda a un tercero persona física y estaríamos ante el supuesto contemplado en 1º y si, además, presta servicios accesorios estaremos ante el supuesto previsto en 3º.

3º. Arrendamiento de vivienda en el que el arrendatario es una persona física o jurídica y se prestan servicios accesorios de hostelería (ej. limpieza, mantenimiento...): Se trata de una operación sujeta y no exenta de IVA a la que aplica el tipo del IVA del 10%.

En el supuesto de que una persona física reciba como consecuencia de la sucesión de un pariente suyo un legado consistente en un bien inmueble ¿cómo tributa esta adquisición por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana?

En el caso de que una persona física sea beneficiaria de un legado de bien inmueble la adquisición de este bien se efectuará a título lucrativo por lo que resultará aplicable el artículo 106.1.a) del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que designa como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al adquirente del bien inmueble, es decir, el legatario.

El tratamiento a efectos del IRPF de la compensación económica por el trabajo realizado durante el matrimonio sometido al régimen económico-matrimonial de separación de bienes

La **Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de octubre de 2013 (recurso 4828/2010)** analiza el tratamiento que ha de otorgarse, desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la compensación económica por razón de trabajo prevista por el artículo 41 del Código de Familia aprobado por la Ley 9/1998 del Parlamento de la Generalitat de Catalunya. La compensación económica por razón de trabajo es una figura por la cual en los casos de separación judicial, divorcio o nulidad, el cónyuge que, sin retribución o con una retribución insuficiente, ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge tiene derecho a recibir de éste una compensación económica, en caso de que se haya generado por este motivo, una situación de desigualdad entre el patrimonio de los dos que implique un enriquecimiento injusto.

En la actualidad esta norma ha sido sustituida por la contenida en el artículo 232-5 de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del Libro Segundo del Código Civil de Catalunya de la persona y familia de contenido similar aunque limita el importe máximo al cual puede ascender la compensación económica por razón de trabajo.

En el Fundamento Jurídico Quinto de la Resolución del TEAC éste órgano se decanta por otorgar **la calificación de renta del trabajo a los efectos de integrar la compensación económica por razón de trabajo en la base imponible del IRPF**. Sin embargo, la postura del TEAC no es tajante respecto esta cuestión puesto que en el Fundamento Jurídico Séptimo admite la posibilidad de que la calificación pudiera sea la de ganancia patrimonial (*"A mayor abundamiento, valga decir que aún en el caso de que no procediese la calificación de aquella renta como rendimiento del trabajo, y debiera calificarse como ganancia patrimonial en tanto cláusula de cierre del impuesto"*).

Son varios los argumentos que han sido empleados para calificar la compensación por razón de trabajo como renta del trabajo:

- Al incluir en la definición de rentas del trabajo contenida en el artículo 16.1. Real Decreto legislativo 3/2004 a todas aquellas contraprestaciones que

deriven “del trabajo personal o de la relación laboral o estatutario y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas” el legislador ha optado por otorgar un rasgo de gran amplitud al concepto fiscal de renta del trabajo. En el ámbito objetivo del mismo entran no sólo las contraprestaciones o utilidades que deriven de la existencia de una previa relación laboral o estatutaria sino también aquéllas en las que, sin existir aquel nexo de relación laboral o estatutaria, derivan directa o indirectamente del trabajo personal. Dada la amplitud de esta definición cabe dotar de la naturaleza de renta del trabajo a la compensación por razón de trabajo que sigue a la disolución del régimen económico-matrimonial de separación de bienes. Se citan supuestos análogos tales como las contraprestaciones percibidas por el albacea y repartidor de herencia, por los sacerdotes de confesiones religiosas...

En el presente caso, para el TEAC no cabe duda que **estamos ante una contraprestación que deriva del trabajo para la casa o para el otro cónyuge que ha sido desarrollado desde la fecha de celebración del matrimonio hasta la de separación.**

El TEAC se decanta por reivindicar la presencia del elemento de trabajo en el sentido económico en la definición jurídica de las rentas del trabajo. Sin embargo, esta postura es inexacta ya que en los rendimientos de actividades económicas por cuenta propia el elemento del trabajo en su concepto material también está presente acompañado en mayor o menor medida por los elementos de capital.

Los ejemplos citados por el TEAC no resultan muy afortunados ya que la propia Dirección General de Tributos ha considerado como rendimientos de actividades económicas y no como rentas del trabajo a las retribuciones percibidas por albaceas cuando ya venían realizando actividades por cuenta propia con anterioridad a la aceptación del encargo como albacea (V0472-05, de 21 de marzo de 2005; V0204-12, de 31 de enero de 2012).

- El otro argumento empleado por el TEAC se basa **en la práctica equiparación que efectúan diversas Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (algunas de las cuales han sido citadas por el propio TEAC en su resolución) entre la figura de la compensación por razón de trabajo y la pensión compensatoria al cónyuge prevista en el artículo 97 del Código Civil para el caso de desequilibrio económico para uno de los cónyuges como consecuencia de la extinción del matrimonio.**

Estas sentencias tienen su origen en la reclamación de equiparación del régimen de reducción en la base imponible por parte del pagador de la pensión compensatoria al

cónyuge judicialmente reconocida para el supuesto de la compensación por razón de trabajo en relación con la cual no se ha previsto este beneficio fiscal.

**Disentimos totalmente del contenido de esta Resolución negando, en primer lugar, la equiparación entre una y otra figuras del Derecho de familia catalán y, entrando ya en consideraciones puramente fiscales, por vulneración del principio de especialidad al no querer calificar como alteración de patrimonio no sujeta al IRPF el pago de la pensión compensatoria.**

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2005 enumera las diferencias de carácter civilístico entre la pensión compensatoria y la compensación por trabajo para la familia:

- La pensión compensatoria del art.97 del Código Civil y del art.84 del Código de Familia tienden a eliminar desequilibrios futuros que aparecerían una vez extinguido el régimen económico-matrimonial. Por el contrario, la compensación económica por desequilibrio patrimonial contemplada en el art.41 del Código de Familia corrige una situación de desigualdad patrimoniales generada durante el matrimonio por mor de la dedicación de uno de los cónyuge a la casa o al trabajo del otro cónyuge sin retribución o con retribución insuficiente. Se trata, en consecuencia de una compensación por el pasado, no de una compensación de futuro.
- El art.97 del Código Civil y el art.84 del Código de Familia pretenden atenuar el descenso de recursos económicos que puede sufrir uno de los esposos comparando su situación constante matrimonio y aquélla en que quedará después de la separación o el divorcio. El art.41 del Código de Familia compara los patrimonios de ambos cónyuges al final del régimen de separación de bienes y pretende corregir el enriquecimiento injustificado de uno de ellos como consecuencia del trabajo no compensado del otro.

De lo anterior se deduce que, durante el matrimonio, uno de los cónyuges ha realizado un trabajo en beneficio de la familia que no ha sido retribuido y que le ha impedido acrecentar su patrimonio como podría haber hecho si hubiera prestado servicios por cuenta ajena o por cuenta propia. Al mismo tiempo su cónyuge sí ha podido desarrollar su actividad obteniendo una retribución por ella que le ha permitido acrecentar su patrimonio. **Ello supone que ha nacido y ha crecido un derecho de crédito a favor del cónyuge que ha trabajado en beneficio de la familia frente a su cónyuge y este derecho de crédito se encuentra en su patrimonio en el momento de la extinción del régimen económico-matrimonial de separación de bienes. Es en el momento de extinguirse el régimen económico-matrimonial de separación de bienes cuando se corrige el desequilibrio patrimonial que se ha creado de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 del Código de Familia que prevé por vía legal el derecho**

del cónyuge que sufre el desequilibrio patrimonial a recibir una cantidad de dinero a título de compensación económica destinada a evitar el enriquecimiento injusto.

**El otorgamiento de la naturaleza de derecho de crédito de uno de los cónyuges frente al otro desde una perspectiva civil abre la puerta a calificar el pago de la compensación por el trabajo durante el matrimonio como ganancia o pérdida de patrimonio desde la óptica del Derecho tributario.**

En las sucesivas definiciones de ganancias o pérdidas de patrimonio el artículo 31 del Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el vigente artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exige la presencia de tres condiciones para la existencias de ganancia de patrimonio sujeta al IRPF:

- a) Existencia de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.
- b) Existencia de una variación de signo positivo (ganancia) o de signo negativo (pérdida) en el valor del patrimonio del contribuyente como consecuencia de la alteración de la composición del mismo.
- c) La no calificación de la renta obtenida como rendimiento de otra naturaleza legal.

Tal definición general es objeto de aquilatamiento o matización mediante el resto de números del artículo 31. En el número 2 se incluye un listado de supuestos en los que no existe alteración en la composición del patrimonio y, por lo tanto, no hay ganancia de patrimonio no sujeta a gravamen. En el número 3 se incluye un listado de supuestos en los que sí existe una alteración en la composición del patrimonio pero no existirá ganancia o pérdida de patrimonio. En el número 4 aparece un listado de supuestos en los que sí existirá ganancia o pérdida de patrimonio pero quedan exentos de tributación. Por último, en el número 5 se detallan los supuestos en los cuales no se producirán pérdidas de patrimonio.

**Concibiendo la compensación económica como el pago del derecho de crédito del que es acreedor el cónyuge que ha realizado el trabajo remunerado para la familia se dan los requisitos legales para considerar que se ha producido una alteración de la composición de este cónyuge potencialmente generador de una ganancia o pérdida de patrimonio.**

Es en este contexto en el que se ha de situar la letra d) del número 3 del artículo 31 del Real Decreto legislativo 3/2004, que dispone que:

*“3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:*

*(...) d) En la extinción del régimen económico-matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adquisiciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges”.*

**Ésta es la regla legal que prevé de forma más adecuada el tratamiento de la compensación económica por razón de trabajo durante el matrimonio.** Define de forma más exacta el supuesto de hecho de renta que se ha generado: de forma positiva al exigir la existencia de adquisiciones de origen legal o judicial como consecuencia de la extinción del régimen económico-matrimonial de separación de bienes, y de forma negativa al excluir expresamente del tratamiento a la pensión compensatorio entre cónyuges. **El principio de especialidad exige otorgar a la compensación por trabajo durante el matrimonio el tratamiento específicamente previsto para la misma por parte del legislador.**

**Resulta inaceptable la negación que efectúa el TEAC en el Fundamento Jurídico Séptimo de que la compensación económica pueda tener naturaleza dineraria y exigir que la misma consista en la adjudicación de un bien o derecho.** El artículo 41.2 del Código de Familia dispone expresamente que el pago se efectúe en metálico aunque es posible que por acuerdo entre las partes o por decisión de la autoridad judicial por causa justificada se efectúe mediante la entrega de bienes. **Tampoco puede ser aceptada la afirmación que “nada tiene que ver con la entrega de una suma de dinero” el diferimiento de aquellas ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de la adjudicación de bienes y derechos de un cónyuge a otro, con ocasión de la extinción del régimen de separación de bienes.** No se dice que el título jurídico ampara tal entrega de dinero si no es la disolución del régimen económico matrimonial. Si, a pesar de ello, se insiste en la condición de que el pago en metálico es ajeno a la extinción del régimen, este pago tendrá la naturaleza de donación que generará un supuesto de hecho no sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Finalmente, no se puede justificar la inaplicación del artículo 31.3.d) Real Decreto legislativo 3/2004 en base a la regla de la no actualización de los valores de adquisición de los bienes y derechos objeto de adjudicación. **El TEAC argumenta que la no actualización de valores se refiere a los bienes y derechos adjudicados y esta norma no se puede aplicar al dinero. El TEAC desconoce que esta norma es una norma destinada a cuantificar la alteración de patrimonio que se produzca con la transmisión posterior de los bienes y derechos adjudicados a un tercero.** Se trata, en consecuencia, de una regla que versa sobre la cuantificación de la ganancia de patrimonio futura y que no se refiere a la introducción de una exigencia adicional en cuanto a la naturaleza del objeto de adjudicación a efectos de la aplicación del supuesto de ausencia de ganancia de patrimonio.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

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

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