

AEMTIA SÍNTESI FISCAL – FEBRERO 2017

Este segundo mes del año podemos resaltar sobretodo dos noticias con marcado carácter tributario.

La primera, en relación al Impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana, conocido como la [“plusvalía municipal”](#). Un juzgado de Donostia planteó cuestión de inconstitucionalidad en referencia a la norma fiscal de Guipúzkoa sobre este impuesto, alegando posibles infracciones de la capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, principios constitucionales. El fallo del Tribunal que tiene como función esencial interpretar la Constitución, abre las puertas a una posible reforma de la Ley de Haciendas Locales en cuanto a este impuesto, y solamente en aquellos supuestos donde no se ponga de manifiesto un aumento del valor de los terrenos en caso de transmisión, es decir, situaciones inexpressivas de la capacidad económica. Este hecho, abre la posibilidad en algunos casos de solicitar ingresos indebidos de lo satisfecho por la plusvalía municipal en los casos donde se pueda probar que no hubo un incremento del valor de los terrenos en el momento de su transmisión. Desde nuestro despacho podemos ayudarte a valorar si cabría la posibilidad de solicitar ingresos indebidos si fuera tu caso y recuperar la Plusvalía de esos años no prescritos. Pregúntanos sin compromiso.

Muy importante también la promulgación por parte del TEAC unificando el criterio sobre la [exención de las prestaciones de maternidad en IRPF](#). Según éste, la prestación de maternidad a cargo de la Seguridad Social debe tributar por IRPF, no quedando encuadrada en ningún supuesto de exención de la Ley de IRPF.

Hablamos sobre la aprobación de los [modelos 121 y 122](#) para aquéllos contribuyentes que tengan derecho al “impuesto negativo” de las [deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad](#) a cargo, pero que no están obligados a presentar la declaración por IRPF.

Damos algunas pinceladas sobre la delimitación del concepto de [pensión de alimentos](#) y su tributación en IRPF después de una Sentencia del TSJ de Madrid, y finalmente, describimos algunos aspectos sobre la [vida útil de los activos de Empresas de Reducida Dimensión](#) después de una nueva consulta dictada por la Dirección General de Tributos.

AEMTIA Assessors

Departamento Fiscal y Tributario

criterio del TEAC respecto de la exención de la prestación por maternidad satisfecha por la Seguridad Social

El TEAC acuerda por iniciativa propia el inicio de un procedimiento para adoptar una resolución en unificación de criterio, dada la trascendencia para los derechos y garantías de los obligados tributarios que presenta este caso (LGT art.229).

En su análisis el Tribunal menciona varias sentencias recientes emitidas por diferentes TSJ en sentido contrario (a favor de la exención, TSJ Madrid 6-7-16, EDJ 128390; en contra, TSJ Sevilla 27-10-16, EDJ 229588).

Una primera interpretación de la normativa de IRPF, compartida por la DGT, señala que la finalidad de la prestación por maternidad abonada por la Seguridad Social (SS) es la de sustituir a la retribución normal, que no está exenta de este impuesto, que obtiene la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al empezar a disfrutar del correspondiente permiso. La causa real, por lo tanto, de esta prestación, no es la maternidad en sí, sino la suspensión de la relación laboral que origina la maternidad, y que también se da en otras prestaciones como la de enfermedad, incapacidad temporal por accidente, etc. En cambio, las prestaciones públicas por maternidad a cargo de órganos distintos a la SS son meras liberalidades constituidas a favor del beneficiario, que se encuentra en una situación que el ordenamiento jurídico considera que merece una protección especial.

Los fundamentos normativos subyacentes son, a criterio del TEAC, los siguientes:

- la LIRPF art.7.h concreta de forma muy precisa las prestaciones a cargo de la SS, que son las prestaciones familiares reguladas en el RDLeg 1/1994 Capítulo IX Título II, y entre las cuales no se incluye la prestación por maternidad, ya está regulada de forma específica en el RDLeg 1/1994 Capítulo IV bis Título II (para trabajadoras en activo) y en el RDLeg 1/1994 Título III (para trabajadoras en situación de desempleo), mientras que cuando determina aquellas prestaciones percibidas por entes distintos a la SS, emplea una terminología genérica, "las demás" prestaciones públicas por nacimiento, adopción, parto, hijos a cargo y orfandad. Por otra parte, el legislador engloba "las prestaciones públicas por maternidad" satisfechas por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, y excluye en este punto la referencia expresa a las satisfechas por la SS; y

- tampoco encuentra acomodo esta prestación en las exenciones previstas en la LIRPF art.7.z, pues la LIRPF se refiere a "prestaciones y ayudas familiares" percibidas de parte de cualquier Administración pública. Las prestaciones tienen que tener el calificativo de "familiar", y estas que como tales satisface la SS son las reguladas en el RDLeg 1/1994 Capítulo IX Título II, como se ha indicado en el punto anterior.

En consecuencia, señala el TEAC que la prestación por maternidad a cargo de la SS es una prestación de naturaleza contributiva y laboral, que no tiene la condición de prestación familiar y que, por tanto, no queda encuadrada en los supuestos de exención contemplados en la LIRPF art.7.h y z.

Por tanto, este Tribunal fija como criterio unificado que la prestación por maternidad satisfecha por la SS no está incluida en la normativa de IRPF como renta exenta de dicho impuesto.

Nota: El TEAC menciona adicionalmente resoluciones de diferentes TEAR que llegan a la misma conclusión: TEAR La Rioja 30-7-13; TEAR Murcia 13-5-16; TEAR Castilla-La Mancha 19-7-13; TEAR Andalucía 20-2-15, 23-10-15 y 15-1-16.

A vueltas con la Plusvalía Municipal (inconstitucionalidad)

Aunque el TCo inadmite la cuestión promovida respecto a la LHL, por considerar que se trata de preceptos innecesarios o indiferentes para el proceso judicial, téngase en cuenta que la regulación de la LHL es similar a la prevista en el ámbito foral y que están planteadas otras cuestiones de inconstitucionalidad semejantes al respecto.

El 5-2-2015, el juzgado de lo Contencioso-administrativo número 3 de Donostia planteó cuestión de inconstitucionalidad en relación con la NF Gipuzkoa 16/1989 art.1, 4 y 7.4 y con la LHL art.107 y 110.4, por posible infracción tanto del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (Const art.31), como del derecho de defensa.

En sus fundamentos jurídicos el TCo considera lo siguiente:

a) El tratamiento que la Norma Foral otorga a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica garantizado en la Const art.31.1.

b) No contradicen la conclusión anterior las alegaciones de la Abogada del Estado de que el valor catastral puede ser objeto de:

- una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en la LPGE;

- una reducción de hasta un 60% si ha sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (LHL art.107.3).

Estas previsiones, contempladas en la normativa estatal, no resultan aplicables para Gipuzkoa.

c) No es posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma y admitir una interpretación constitucional conforme a la que no nace la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible, cuando no existe incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión.

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (Const art.9.3), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (Const art. 31.3 y 133.1 y 2).

d) La forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de tributar sólo corresponde al legislador, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

En base a todo lo anterior, el Tribunal concluye que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución, sino únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de

capacidad económica, esto es, aquéllas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Por ello, declara inconstitucional y nula la NF Gipuzkoa 16/1989 art.4.1, 4.2.a y 7.4, únicamente en la medida en que somete a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Cálculo de la nueva vida útil de los activos en empresas de reducida dimensión

Una entidad adquirió el 8-10-2012 un elemento nuevo del inmovilizado material cuya amortización fiscal venía determinada por el resultado de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas que le correspondía, multiplicado por 2 (se supone que la entidad aplicaba la regla establecida para las empresas de reducida dimensión- LIS/04 art.111- y que no le resultó de aplicación la limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el IS).

Tras la derogación de la LIS/04 se establece un régimen transitorio en relación a la aplicación de la tabla de amortización prevista en elementos patrimoniales adquiridos en períodos impositivos con anterioridad al 1-1-2015, que habrían venido amortizándose de acuerdo con los criterios establecidos en la LIS/04. De acuerdo con el mismo, los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1-1-2015, se estuviera aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en la LIS art.12.1, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1-1-2015 (LIS disp.trans.13ª).

A efectos de determinar la nueva vida útil del elemento, se eleva consulta ante la DGT planteando su duda sobre si:

- se debe determinar en función del coeficiente lineal máximo previsto en la tabla establecida en la LIS, para, una vez determinada, multiplicar por 2 el coeficiente por el que se habrá de amortizar durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil; o

- se debe determinar en función del coeficiente lineal máximo previsto en la tabla establecida en la LIS multiplicado por 2.

La DGT considera que la nueva vida útil del elemento patrimonial ha de venir determinada por el nuevo coeficiente de amortización previsto en la tabla establecida en la LIS, de manera que lo que se permite es una aceleración de la amortización resultante de dicho coeficiente, es decir, acelerar la amortización de forma que ésta se complete antes de finalizar la vida útil del elemento de que se trate.

Modelos de IRPF: deducción por familia numerosa y descendientes o ascendientes con discapacidad a cargo

OM HFP/105/2017, BOE 10-2-17

Con entrada en vigor desde el 11-2-2017, se aprueban los siguientes modelos:

1) **Modelo 121:** se ha de presentar por primera vez en relación con la declaración del IRPF correspondiente al período impositivo 2016.

Está previsto para aquellos contribuyentes que tengan algún descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo

por ascendientes, o por ser ascendiente, o hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes.

Se presenta para formalizar la cesión del derecho a las deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo cuando se den las siguientes circunstancias:

a) Que dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las deducciones, respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, previstas en la LIRPF art.81 bis.

b) Que, teniendo derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones, el contribuyente pretenda ceder dicho derecho en favor de otro contribuyente que será quien ejerza el derecho a la deducción en su declaración del IRPF.

c) Que no se hubiera optado por la percepción anticipada de la deducción presentando una solicitud colectiva.

d) Que el contribuyente que cede el derecho no esté obligado a presentar declaración de acuerdo con la LIRPF art.96.

2) **Modelo 122:** se debe presentar en el plazo establecido para la presentación de la declaración por este impuesto correspondiente al ejercicio 2016.

Este modelo es el previsto para que, aquellos contribuyentes no obligados a declarar, que hayan percibido indebidamente el abono anticipado de alguna de las citadas deducciones puedan regularizar su situación tributaria, mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso.

Para los contribuyentes obligados a declarar, la regularización de su situación tributaria por el cobro indebido de alguna de estas deducciones se hace en su declaración de IRPF correspondiente al ejercicio en que se hayan percibido indebidamente.

Concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos

TSJ Madrid 30-1-17

Unos padres divorciados, con dos hijos en común en régimen de custodia compartida (cada uno de ellos se hace cargo de su manutención durante el periodo que conviven con ellos), en convenio judicialmente aprobado establecen entre otras medidas, no fijar pensión de alimentos e ingresar mensualmente una cantidad que cubra los gastos comunes que éstos generen.

El contribuyente entiende que las cantidades aportadas para gastos comunes merecen la calificación de anualidades por alimentos y así las consigna en sus autoliquidaciones por IRPF.

No obstante tanto la AEAT como el TEAR de Madrid, consideran que las cantidades ingresadas no pueden disfrutar de la especialidad prevista en LIRPF art.75, entienden que son percibidas por los hijos por el *animus donandi* de su padre, y no como consecuencia de la existencia de una obligación legal derivada de sentencia judicial, por lo que no pueden considerarse pensiones por alimentos a favor de los hijos.

La cuestión que se somete a consideración por tanto, se circunscribe a determinar si el pago que se ingresa mensualmente para cubrir los gastos comunes, puede ser incluido en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos.

En su sentencia el TSJ establece que la mención a las anualidades por alimentos constituye un concepto jurídico que se ha de interpretar atendiendo al tenor literal del convenio aprobado judicialmente y al sentido que las partes quisieron atribuir a sus cláusulas.

En este caso el concepto de alimentos que se utiliza incluye todos los indispensables para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica así como los gastos de 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 a excepción de la manutención o sustento (CC art.142), pues al hallarse la custodia compartida, lógicamente han de sufragarse por el progenitor con quién convivan, como así prevé el propio convenio aprobado judicialmente.

Por tanto, no considera que pueda darse una equiparación entre la anualidad por alimentos a los hijos, y los destinados estrictamente a su sustento. En consecuencia, procede estimar el recurso y anular las resoluciones impugnadas.

Aprovechamos esta cuestión, para apuntar un consejo en los casos controvertidos donde los padres están separados legalmente con custodia compartida, y satisfacen anualidades por alimentos.

Apuntes / Consejos

Los padres separados con custodia compartida que satisfacen una anualidad por alimentos no pueden aplicar a la vez el mínimo por descendientes y el incentivo aplicable sobre las anualidades por alimentos.

Anualidad. En caso de separación, el convenio regulador suele establecer que uno de los progenitores satisfaga una pensión de alimentos a favor de los hijos. Apunte. En estos casos, si el convenio ha sido ratificado judicialmente:

- Los hijos no deben tributar por los importes percibidos.
- El progenitor puede aplicar separadamente la escala del IRPF por las rentas que destine a satisfacer dichas anualidades, lo que le permite reducir la progresividad del impuesto.
- Además, el progenitor puede computar un mayor mínimo personal y familiar en su IRPF de 1.980 euros.

¿Cómo actuar?

No es una opción. No obstante, el asunto no se resuelve optando por una u otra alternativa (si fuese así, lo normal sería optar por la tributación especial, que en general supone un mayor ahorro fiscal que el mínimo por descendientes). **¡Atención!** Es la ley la que establece cuándo es aplicable el mínimo por descendientes y cuándo no (y cuando no lo es, ya puede disfrutarse de la tributación especial de las anualidades por alimentos)

¿Cómo conseguirlo? Por tanto, se trata de que a usted no le sea aplicable el mínimo por descendientes. ¿Y cuándo no es aplicable? Cuando el otro progenitor presenta declaración conjunta con un hijo con rentas (del capital, del trabajo, etc.) superiores a 1.800 euros. **Apunte.** En ese caso, según Hacienda, usted no tendrá derecho al mínimo por su hijo (aunque quiera aplicarlo), por lo que podrá beneficiarse de la tributación especial por las anualidades por alimentos que satisfaga por