

## AEMTIA SÍNTESI FISCAL - FEBRER 2017

Aquest segon mes de l'any podem ressaltar sobretot dues notícies amb marcat caràcter tributari. La primera, en relació a l'Impost sobre el valor dels terrenys de naturalesa urbana, conegut com la "[Plusvàlua municipal](#)". Un jutjat de Donostia va plantejar qüestió d'inconstitucionalitat en referència a la norma fiscal de Guipúscoa sobre aquest impost, al·legant possibles infraccions de la capacitat econòmica i de la prohibició de confiscatorietat, principis constitucionals. La decisió del tribunal que té com a funció essencial interpretar la Constitució, obre les portes a una possible reforma de la Llei d'Hisendes Locals pel que fa a aquest impost, i només en aquells supòsits on no es posi de manifest un augment del valor dels terrenys en cas de transmissió, és a dir, situacions inexpressives de la capacitat econòmica. Aquest fet, obre la possibilitat en alguns casos de sol·licitar ingressos indeguts del que s'ha satisfet per la plusvàlua municipal en els casos on es pugui provar que no hi va haver un increment del valor dels terrenys en el moment de la seva transmissió. Des del nostre despatx podem ajudar-te a valorar si el teu cas es podria lluitar en els jutjats i sol·licitar la devolució de la Plusvàlua pagada si encara no ha prescrit. Pregunta'ns sense compromís.

Molt important també la promulgació per part del TEAC unificant el criteri sobre la [exempció de les prestacions de maternitat en IRPF](#). Segons aquest, la prestació de maternitat a càrrec de la Seguretat Social ha de tributar per IRPF, no quedant enquadrada en cap supòsit d'exempció de la Llei d'IRPF.

Parlem sobre l'aprovació dels [models 121 i 122](#) per a aquells contribuents que tinguin dret al " impost negatiu " de les [deduccions per família nombrosa o per persones amb discapacitat](#) a càrrec, però que no estan obligats a presentar la declaració per IRPF.

Donem algunes pinzellades sobre la delimitació del concepte de [pensió d'aliments](#) i la seva tributació en IRPF després d'una Sentència del TSJ de Madrid, i finalment, describim alguns aspectes sobre la [vida útil dels actius d'Empreses de Reduïda Dimensió](#) després d'una nova consulta dictada per la Direcció General de Tributs.

AEMTIA Assessors

Departament Fiscal i Tributari

### Criteri del TEAC respecte de l'exempció de la prestació per maternitat satisfeta per la Seguretat Social

El TEAC acorda per iniciativa pròpia l'inici d'un procediment per adoptar una resolució en unificació de criteri, donada la transcendència per als drets i garanties dels obligats tributaris que presenta aquest cas (LGT art.229).

En la seva anàlisi el Tribunal esmenta diverses sentències recents emeses per diferents TSJ en sentit contrari (a favor de l'exempció, TSJ Madrid 6 - 7 - 16, EDJ 128.390; en contra, TSJ Sevilla 27 - 10 - 16, EDJ 229.588).

Una primera interpretació de la normativa d'IRPF, compartida per la DGT, assenyala que la finalitat de la prestació per maternitat abonada per la Seguretat Social (SS) és la de substituir la retribució normal, que no està exempta d'aquest impost, que obté la contribuent pel seu treball habitual i que ha deixat de percebre en començar a gaudir del corresponent permís. La causa real, per tant, d'aquesta prestació, no és la maternitat en si, sinó la suspensió de la relació laboral que origina la maternitat, i que també es dona en altres prestacions com la de malaltia, incapacitat temporal per accident, etc. . En canvi, les prestacions públiques per maternitat a càrrec d'òrgans diferents de la SS són meres liberalitats constituïdes a favor del beneficiari, que es troba en una situació que l'ordenament jurídic considera que mereix una protecció especial.

Els fonaments normatius subjacents són, a criteri del TEAC, els següents:

- La LIRPF art.7.h concreta de manera molt precisa les prestacions a càrrec de la SS, que són les prestacions familiars regulades en el RD Leg 1/1994 Capítol IX títol II, i entre les quals no s'inclou la prestació per maternitat, ja està regulada de forma específica en l'RD Leg 1/1994 capítol IV bis Títol II (per a treballadores en actiu) i en el RD Leg 1/1994 títol III (per a treballadores en situació d'atur), mentre que quan determina aquelles prestacions percebudes per ens diferents de la SS, emprava una terminologia genèrica, "les altres" prestacions públiques per naixement, adopció, part, fills a càrrec i orfanat. D'altra banda, el legislador engloba "les prestacions públiques per maternitat" satisfetes per les comunitats autònomes i entitats locals, i exclou en aquest punt la referència expressa a les satisfetes per la SS; i

- Tampoc troba acomodament aquesta prestació en les exempcions que preveu la LIRPF art.7.z, ja que la LIRPF es refereix a "prestacions i ajudes familiars" percebudes de part de qualsevol administració pública. Les prestacions han de tenir el qualificatiu de "familiar", i aquestes que com a tals satisfà la SS són les regulades en el RD Leg 1/1994 Capítol IX títol II, com s'ha indicat en el punt anterior.

En conseqüència, assenyala el TEAC que la prestació per maternitat a càrrec de la SS és una prestació de naturalesa contributiva i laboral, que no té la condició de prestació familiar i que, per tant, no queda enquadrada en els supòsits d'exempció previstos en la LIRPF art.7.hy z.

**Per tant, aquest Tribunal fixa com a criteri unificat que la prestació per maternitat satisfeta per la SS no està inclosa en la normativa d'IRPF com a renda exempta d'aquest impost.**

Nota: El TEAC esmenta addicionalment resolucions de diferents TEAR que arriben a la mateixa conclusió: TEAR La Rioja 30 - 7 - 13; TEAR Múrcia 13 - 5 - 16; TEAR Castella - la Manxa 19 - 7 - 13; TEAR Andalusia 20 - 2 - 15, 23 - 10 - 15 i 15 - 1 - 16.

### A voltes amb la Plusvàlua Municipal (inconstitucionalitat)

Tot i que el TCO no admet la qüestió promoguda pel que fa a la LHL, per considerar que es tracta de preceptes innecessaris o indiferents per al procés judicial, cal tenir en compte que la regulació de la LHL és similar a la prevista en l'àmbit foral i que estan plantejades altres qüestions d'inconstitucionalitat semblants al respecte.

El 5 - 2 - 2015, el Jutjat Contenciós - administratiu número 3 de Donòstia va plantejar qüestió d'inconstitucionalitat en relació amb la NF Guipúscoa 16/1989 art.1, 4 i 7.4 i amb la LHL art.107 i 110.4, per possible infracció tant del principi de capacitat econòmica i de la prohibició de confiscatorietat (Const art.31), com del dret de defensa.

En els seus fonaments jurídics el TCO considera el següent:

a) El tractament que la Norma Foral atorga als supòsits de no increment o, fins i tot, de decrement, en el valor dels terrenys de naturalesa urbana, no té tota justificació raonable en la mesura que, en imposar als subjectes passius de l'impost l'obligació de suportar la mateixa càrrega tributària que correspon a les situacions d'increments derivats del pas del temps, s'estan sotmetent a tributació situacions de fet inexpressives de capacitat econòmica, el que contradiu frontalment el principi de capacitat econòmica garantit en la Const art. 31.1.

b) No contradiuen la conclusió anterior les al·legacions de l'Advocada de l'Estat que el valor cadastral pot ser objecte de:

- Una actualització, fins i tot a la baixa, per aplicació dels coeficients que preveu la LPGE;

- Una reducció de fins a un 60% si ha estat objecte de modificació com a conseqüència d'un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general (LHL art.107.3).

Aquestes previsions, contemplades en la normativa estatal, no resulten aplicables per Guipúscoa.

c) No es pot efectuar un plantejament alternatiu a la conclusió de la inconstitucionalitat de la norma i admetre una interpretació constitucional d'acord amb la que no neix l'obligació tributària de l'impost, per inexistència de fet imposable, quan no hi ha increment de valor del terreny de naturalesa urbana manifestat en el moment de la transmissió.

Admetre el contrari suposaria reconstruir la norma en contra de l'evident sentit que se li va voler donar i acceptar que s'ha deixat al lliure arbitri de l'aplicador (als ens locals, en via de gestió, o als òrgans judicials, en via de revisió), tant la determinació dels supòsits en què naixeria l'obligació tributària, com l'elecció, en cada cas concret, de la manera de dur a terme la determinació de l'eventual increment o decrement, el que xocaria, no només contra el principi de seguretat jurídica (const art.9.3), sinó contra el propi principi de reserva de llei que regeix la matèria tributària (const art. 31.3 i 133.1 i 2).

d) La forma de determinar l'existència o no d'un increment susceptible de tributar només correspon al legislador, portant a terme les modificacions o adaptacions pertinents en el règim legal de l'impost que permetin arbitrar la manera de no sotmetre a tributació les situacions d'inexistència de increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

**Basant-se tot l'anterior, el Tribunal conclou que l'IIVTNU no és, amb caràcter general, contrari a la Constitució, sinó únicament en aquells supòsits en què sotmet a tributació situacions inexpressives de**

**capacitat econòmica, és a dir, aquelles que no presenten augment de valor del terreny al moment de la transmissió.**

Per això, declara inconstitucional i nul·la la NF Guipúscoa 16/1989 art.4.1, 4.2.ay 7.4, únicament en la mesura que sotmet a tributació situacions d'inexistència d'increments de valor.

**Càlcul de la nova vida útil dels actius en empreses de reduïda dimensió**

Una entitat va adquirir el 8 - 10 - 2012 un element nou de l'immobilitzat material. L'amortització fiscal venia determinada pel resultat d'aplicar el coeficient d'amortització lineal màxim establert en les taules d'amortització oficialment aprovades que li corresponia, multiplicat per 2 (se suposa que l'entitat aplicava la regla establerta per a les empreses de reduïda dimensió - LIS / 04 art.111 - i que no li va resultar d'aplicació la limitació a les amortitzacions fiscalment deduïbles en l'IS).

Després de la derogació de la LIS / 04 s'estableix un règim transitori en relació a l'aplicació de la taula d'amortització prevista en elements patrimonials adquirits en períodes impositius amb anterioritat a l'1 - 1 - 2015, que haurien vingut amortitzant d'acord amb els criteris establerts en la LIS / 04. D'acord amb el mateix, els elements patrimonials per als quals, en períodes impositius iniciats abans de l'1 - 1 - 2015, s'estigués aplicant un coeficient d'amortització diferent del que els correspongués per aplicació de la taula d'amortització prevista en la LIS art .12.1, s'amortitzaran durant els períodes impositius que resten fins a completar la seva nova vida útil, d'acord amb l'esmentada taula, sobre el valor net fiscal del bé existent a l'inici del primer període impositiu que comenci a partir de l'1 - 1 - 2015 ( LIS disp.trans.13<sup>a</sup> ).

A efectes de determinats r la nova vida útil de l'element, s'eleva consulta davant la DGT plantejant el seu dubte sobre si:

- S'ha de determinar en funció del coeficient lineal màxim previst a la taula establerta en la LIS, per, un cop determinada, multiplicar per 2 el coeficient pel qual s'haurà d'amortitzar durant els períodes impositius que resten fins a completar la seva nova vida útil; o

- S'ha de determinar en funció del coeficient lineal màxim previst a la taula establerta en la LIS multiplicat per 2.

La DGT considera que la nova vida útil de l'element patrimonial ha de venir determinada pel nou coeficient d'amortització previst en la taula establerta en la LIS, de manera que el que es permet és una acceleració de l'amortització resultant d'aquest coeficient, és dir, accelerar l'amortització de manera que aquesta es completi abans de finalitzar la vida útil de l'element de què es tracti.

**Models d'IRPF: deducció per família nombrosa i descendents o ascendents amb discapacitat a càrrec**

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

Amb entrada en vigor des del 2017.02.11, s'aproven els següents models:

**1) Model 121:** s'ha de presentar per primera vegada en relació amb la declaració de l'IRPF corresponent al període impositiu 2016.

Està previst per a aquells contribuents que tinguin algun descendent amb discapacitat amb dret a l'aplicació del mínim per descendents, ascendent amb discapacitat amb dret a l'aplicació del mínim

per ascendents, o per ser ascendent, o germà orfe de pare i mare, que formi part d'una família nombrosa d'acord amb la Llei de Protecció a les Famílies Nombroses, o per ser un ascendent separat legalment, o sense vincle matrimonial, amb dos fills sense dret a percebre anualitats per aliments i pels que tingui dret a la totalitat del mínim per descendents.

Es presenta per formalitzar la cessió del dret a les deduccions per família nombrosa o per persones amb discapacitat a càrrec quan es donin les següents circumstàncies:

a) Que dues o més contribuents tinguin dret a l'aplicació d'alguna de les deduccions, respecte d'un mateix descendent, ascendent o família nombrosa, previstes en la LIRPF art.81 bis.

b) Que, tenint dret a l'aplicació d'alguna de les anteriors deduccions, el contribuent pretengui cedir aquest dret en favor d'un altre contribuent que serà qui exerceixi el dret a la deducció en la seva declaració de l'IRPF.

c) Que no s'hagués optat per la percepció anticipada de la deducció presentant una sol·licitud col·lectiva.

d) Que el contribuent que cedeix el dret no estigui obligat a presentar declaració d'acord amb la LIRPF art.96.

2) **Model 122:** s'ha de presentar en el termini establert per a la presentació de la declaració per aquest impost corresponent a l'exercici 2016.

Aquest model és el previst perquè, aquells contribuents no obligats a declarar, que hagin percebut indegudament l'abonament anticipat d'alguna de les esmentades deduccions puguin regularitzar la seva situació tributària, mitjançant l'ingrés de les quantitats percebudes en excés.

Per als contribuents obligats a declarar, la regularització de la seva situació tributària pel cobrament indegut d'alguna d'aquestes deduccions es fa en la seva declaració d'IRPF corresponent a l'exercici en què s'hagin percebut indegudament.

#### Concepte d'anualitats per aliments a favor dels fills

TSJ Madrid 30-1-17

Uns pares divorciats, amb dos fills en comú en règim de custòdia compartida (cada un d'ells es fa càrrec de la seva manutenció durant el període que conviuen amb ells), en conveni judicialment aprovat s'estableixen entre altres mesures, no fixar pensió d'aliments i ingressar mensualment una quantitat que cobreixi les despeses comunes que aquests generin.

El contribuent entén que les quantitats aportades per despeses comunes mereixen la qualificació d'anualitats per aliments i així les consigna en els seus autoliquidacions per IRPF.

No obstant això tant l'AEAT com el TEAR de Madrid, consideren que les quantitats ingressades no poden gaudir de l'especialitat prevista a LIRPF art.75, entenen que són percebudes pels fills pel *animus donandi* del seu pare, i no com a conseqüència de la existència d'una obligació legal derivada de sentència judicial, pel que no poden considerar

La qüestió que se sotmet a consideració per tant, es circumscriu a determinar si el pagament que s'ingressa mensualment per cobrir les despeses comunes, pot ser inclòs en el concepte d'anualitats per aliments a favor dels fills.

En la seva sentència el TSJ estableix que la menció a les anualitats per aliments constitueix un concepte jurídic que s'ha d'interpretar atès el tenor literal del conveni aprovat judicialment i al sentit que les parts van voler atribuir a les seves clàusules.

En aquest cas el concepte d'aliments que s'utilitza inclou tots els indispensables per al manteniment, l'habitació, vestit i assistència mèdica així com les despeses d'educació i instrucció de l'alimentat mentre sigui menor d'edat i tot després quan no hagi acabat la seva formació per causa que no li sigui imputable a excepció de la manutenció o suport (CC art.142), ja que al trobar

Per tant, no considera que pugui donar-se una equiparació entre les anualitats d'aliments als fills i els destinats estrictament al seu sosteniment. En conseqüència, procedeix estimar el recurs i anul·lar les resolucions impugnades.

Aprofitem aquesta qüestió, per aconsellar en aquells casos controvertits que consisteixen en pares separats amb custòdia compartida i que satisfan anualitats per aliments.

### Apunts / Consells

Els pares separats amb custòdia compartida que satisfan una anualitat per aliments no poden aplicar alhora el mínim per descendents i l'incentiu aplicable sobre les anualitats per aliments.

Anualitat. En cas de separació, el conveni regulador sol establir que un dels progenitors satisfaci una pensió d'aliments a favor dels fills. **Apunt.** En aquests casos, si el conveni ha estat ratificat judicialment:

- Els fills no han de tributar pels imports percebuts.
- El progenitor pot aplicar separatament l'escala de l'IRPF per les rendes que destini a satisfer aquestes anualitats, el que li permet reduir la progressivitat de l'impost.
- A més, el progenitor pot computar un major mínim personal i familiar en el seu IRPF de 1.980 euros.

### **Com actuar?**

No és una opció. Això no obstant, l'assumpte no es resol optant per una o altra alternativa (si fos així, el normal seria optar per la tributació especial, que en general suposa un major estalvi fiscal que el mínim per descendents). **Atenció!** És la llei la que estableix quan és aplicable el mínim per descendents i quan no (i quan no ho és, ja pot gaudir de la tributació especial de les anualitats per aliments).

**Com aconseguir-ho?** Per tant, es tracta que a vostè no li sigui aplicable el mínim per descendents. I quan no és aplicable? Quan l'altre progenitor presenta declaració conjunta amb un fill amb rendes (del capital, del treball, etc.) superiors a 1.800 euros. **Apunt.** En aquest cas, segons Hisenda, vostè no tindrà dret al mínim pel seu fill (encara que vulgui aplicar-lo), així que podrà beneficiar-se de la tributació especial per anualitats per aliments que satisfà.