



La AEAT aclara los criterios para regularizar las sociedades profesionales



El control de las sociedades profesionales ha estado muy presente en los últimos en los Planes de Control Tributario que diseña la Agencia Tributaria. Concretamente, en las directrices del Plan de Control para 2019 se puede leer lo siguiente:

"Como se ha venido haciendo en los últimos años, se continuará el control del uso abusivo de sociedades cuya finalidad se limita a reducir improcedentemente la tributación, del mismo modo que se seguirán analizando supuestos de sociedades vinculadas con una persona o grupo familiar con el fin de evaluar de modo conjunto las operaciones económicas desarrolladas y los efectos que, entre ellas, se puedan derivar en una minoración en las rentas o bases declaradas."

Desde luego, no siempre que se realice una actividad profesional a través de una entidad societaria, dicha actuación debe ser calificada de fraudulenta o con la finalidad de eludir impuestos. Existen otros motivos por los cuales puede convenir ejercer la actividad a través de una sociedad que nada tienen que ver con pagar más o menos impuestos. Por ejemplo, para limitar la responsabilidad frente a terceros al capital y a los bienes de la sociedad, por motivos de imagen de cara a clientes, etc.

En este escenario, la AEAT ha publicado una nota cuya finalidad es, además de proporcionar a contribuyentes y asesores las pautas para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, **advertirles de aquellas conductas que la Administración Tributaria considera contrarias al ordenamiento jurídico y que por tanto son susceptibles de regularización.**

Para la Agencia Tributaria, aun cuando el profesional puede elegir libremente la forma en la que desarrollar su actividad, esta elección no puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita su carga fiscal mediante la interposición de sociedades con las que supuestamente se realiza la actividad.

De este modo, la Agencia, a través de esta nota, pone de manifiesto los criterios que se están aplicando en las comprobaciones llevadas a cabo. Se distinguen los siguientes supuestos que, a su juicio, deben ser objeto de regularización, los cuales comentamos a continuación:

En primer lugar, se refiere al caso en que la **sociedad no disponga de los medios personales y materiales** suficientes para realizar la actividad profesional, supuesto en el cual, a juicio de la AEAT, se estaría ante una mera interposición formal de la sociedad en las relaciones comerciales o profesionales que comportaría la regularización de la situación por parte de la Agencia Tributaria acudiendo a la figura de la simulación (Art. 16 LGT).

En segundo lugar, si la **sociedad dispone de los medios personales y materiales suficientes**, el análisis de la correcta tributación irá dirigido a determinar la correcta valoración de las operaciones entre partes vinculadas de acuerdo al artículo 18 LIS. En el caso de una incorrecta valoración, la Agencia procederá a su regularización y sanción en los casos en los que exista una ilícita reducción de la carga fiscal en alguna de las partes vinculadas.

Por último, mención especial se hace en la nota al **remansamiento de rentas** en estructuras societarias y la localización de una parte importante del patrimonio de los socios en sociedades de su titularidad. Según la nota de la Agencia, el objetivo de este comportamiento es la atención de las necesidades del socio por parte de la sociedad mediante la puesta a disposición del mismo de determinados bienes (vivienda, medios de transporte, satisfacción de gastos de mantenimiento y reparaciones, viajes, retribución de personal doméstico, etc. ...). En este caso las conductas contrarias a la norma se concretan en la no imputación de renta en sede de la persona física, el registro de un gasto deducible en la sociedad y la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios no afectos a la actividad empresarial o profesional. Estas conductas pueden llevar aparejadas contingencias regularizables en el IRPF, el IS, el IVA y el Impuesto sobre el Patrimonio.



Cuenta atrás para la presentación del modelo 720

GUÍA DEL MODELO 720:

DECLARACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

1. PLAZO

El plazo para presentar esta declaración correspondiente al ejercicio 2018 comprende desde el **1 de enero al 1 de abril de 2019**[\[1\]](#).

2.OBLIGADOS A PRESENTAR EL MODELO 720

Están obligados a presentar esta declaración tributaria las personas físicas o entidades residentes en el estado español, incluidos los obligados tributarios residentes en los territorios forales de País Vasco y Navarra.

La obligación de declarar comprende no solo casos en los que se ostenta la titularidad jurídica de los bienes o derechos ubicados en el extranjero, sino también aquellos en que se es titular real (aunque no jurídico) de tales bienes (por ejemplo, en los casos en que se interponen entidades fiduciarias), y en los casos en que se ostenta algún poder de disposición sobre dichos bienes, aunque no se sea titular de estos. En concreto, también están obligadas a declarar las personas que tengan la condición de representantes, apoderados o beneficiarios de los bienes o derechos.

Así, por ejemplo, existiendo una cuenta bancaria en una entidad financiera extranjera, de la que es titular una persona jurídica residente y donde consta apoderada en la misma cuenta un directivo, existirá obligación de presentar la declaración informativa por parte del apoderado, con independencia de que la persona jurídica tenga obligación o no de declarar este bien.

2.1. Contribuyentes de IRPF residentes en el extranjero

También estarán obligados a presentar el modelo 720 determinadas personas físicas que, a pesar de tener su residencia habitual en el extranjero, son contribuyentes del IRPF. Estos casos son los siguientes:

- **Miembros de misiones diplomáticas españolas** (tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión).
- **Miembros de las oficinas consulares españolas**, (tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos).
- **Titulares de cargo o empleo oficial** del Estado español (como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero).
- **Funcionarios en activo** que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2.2 Residentes en España acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados

Las personas físicas que, aun habiendo adquirido la condición de residentes en España, hayan optado por acogerse al régimen de trabajadores desplazados (tributando, por tanto, por el IRNR), no estarán obligados a presentar la declaración informativa.

Se trata de una excepción a la regla general, ya que, aunque se trata de personas residentes en territorio español y son contribuyentes del IRPF, no están obligados a tributar por la integridad de su renta. Dicha excepción no es trasladable al resto de miembros de la unidad familiar, los cuales sí estarán obligados a presentar el modelo 720, en la medida en que sean residentes en España y se cumplan los demás presupuestos para ello.

3.OPERACIONES A DESGLOSAR EN EL MODELO 720

En la práctica, las obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se concentran en tres categorías:

- Información sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.
- Información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.
- Información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

3.1. Cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

Deben ser objeto de declaración cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios, con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución, en entidades financieras situadas en el extranjero

La información a suministrar es la siguiente:

- Razón social y domicilio de la entidad bancaria.
- Identificación completa de las cuentas.
- Fecha de apertura o cancelación, en su caso, fecha de concesión o revocación de la autorización.
- Saldos de las cuentas a 31 de diciembre.
- Saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

No obstante, no existirá obligación de informar cuando:

Los saldos a 31 de diciembre no superen conjuntamente los 50.000 euros y la misma circunstancia concorra en relación con los saldos medios del último trimestre.

- En los siguientes años sólo será obligatoria la presentación cuando cualquiera de los saldos conjuntos a 31 de diciembre o el saldo medio hubiesen experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración presentada.

En todo caso es obligatoria la presentación del Modelo para los titulares, representantes, autorizados, beneficiarios, personas con poderes de disposición o titulares reales si dejaron de tener tal condición antes de fin de año, debiendo declararse el saldo a esa fecha.

3.2. Valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero

Debe ser objeto de declaración lo siguiente:

- Los valores y derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.
- Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

- Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y "trust" o masas patrimoniales que, no obstante, carezcan de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

La información a suministrar es la siguiente:

- Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.
- Valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.

Número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular.

Valor a 31 de diciembre de cada año.

- Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

Número y clase de valores de los que se sea titular.

Valor a 31 de diciembre de cada año.

- Acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (art. 42 ter.2).

Valores liquidativos a 31 de diciembre.

- Seguros (art. 42 ter.3.a).

Valores de rescate a 31 de diciembre.

- Rentas (art. 42 ter.3.b).

Valores de capitalización a 31 de diciembre.

3.3. Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Deben ser objeto de declaración bienes inmuebles o derechos sobre los mismos situados en el extranjero de los que sean titulares o tengan la consideración de titular real, a 31 de diciembre de cada año o en cualquier momento del año a que hace referencia la declaración, si ya no tuviera tal condición a final de año.

La información a suministrar es la siguiente:

- Identificación del inmueble, con especificación de su tipología.
- Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.
- Fecha de adquisición.
- Valor de adquisición.

3.4. Bienes excluidos de la obligación de declarar

La declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero alcanza a todo tipo de cuentas financieras, además de a los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, **no existiendo obligación de información sobre determinados bienes tales como obras de arte, lingotes de oro, o joyas**, al no tener la consideración de cuenta financiera.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado, recientemente, la DGT en contestación a la consulta vinculante V2075-17, de 3 de agosto, en la que se planteaba si existía obligación de declarar en el modelo 720 el oro físico que el contribuyente tenía fuera de España almacenado en cámaras acorazadas, los cuales habían sido adquiridos previa transferencia de fondos desde una cuenta bancaria en España. Según la DGT, en la medida en que la adquisición del oro no conlleva la existencia de saldos monetarios en el exterior disponibles para el consultante y en consecuencia, el oro que haya comprado no deberá ser objeto de declaración en el modelo 720.

4. RÉGIMEN SANCIONADOR

Incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas situadas en el extranjero:

- Infracción Formal (Disposición Adicional 18a.2 LGT).
- Ganancia no justificada artículo 39.2 LIRPF y Presunción obtención de renta art. 121 TRLIS.

Estas sanciones específicas por falta de presentación o inexactitud de los datos incluidos en el Modelo 720 son incompatibles con las establecidas en la Ley General Tributaria.

La falta de presentación de la declaración informativa, o el incumplimiento de la obligación de informar en plazo, acarrea la pérdida de la prescripción fiscal a efectos del IRPF e IS.

4.1. Infracción formal

Incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas, valores e inmuebles situados en el extranjero:

- Multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato (fechas de apertura, cancelación, autorización o revocación de la autorización para operar con la misma, así como cada uno de los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio de cada trimestre) o conjunto de datos (información sobre la entidad financiera y sobre la identificación completa de las cuentas) referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- Sanción de 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros, por declaración presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.
- De igual manera se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

4.2. Ganancia no justificada

La falta de presentación de la declaración informativa, o el incumplimiento de la obligación de informar en plazo, acarrea la pérdida de la prescripción fiscal a efectos del IRPF e IS:

- La pérdida de la prescripción fiscal tendría como consecuencia inmediata la calificación del patrimonio no declarado, en el supuesto de que fuese descubierto por la Administración Tributaria, de ganancia de patrimonio no justificada, sujeta al tipo progresivo del IRPF (o al IS) entendiéndose obtenido en el periodo impositivo más antiguo no prescrito.

- Únicamente en el supuesto de que el contribuyente fuese capaz de demostrar que los bienes situados en el extranjero se adquirieron con rentas declaradas o con anterioridad a la adquisición de la residencia fiscal en España, se podría evitar la calificación de ganancia patrimonial no justificada.

- Infracción: Aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121 TRLIS.

- Calificación de la infracción: Muy grave.

- Sanción: Multa pecuniaria proporcional del 150% de la base sancionable.

- Base: Cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121 TRLIS, sin minoraciones en base o en cuota.

Incompatibilidad con las infracciones del artículo 191 a 195 LGT.

Aplicables las reducciones del artículo 188 LGT.

4.3. Consecuencias de la presentación extemporánea del modelo 720 sin requerimiento de la Administración.

Según la consulta vinculante de la DGT V1434-17, de 6 de junio, la presentación fuera de plazo del modelo 720 sin requerimiento previo de la Administración, tendrá las siguientes consecuencias:

- Se aplicarán las sanciones por infracción formal (100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho según su clase, con un mínimo de 1.500 euros por cada bloque de bienes o derechos).
- El contribuyente procederá a regularizar (voluntariamente) las ganancias patrimoniales no justificadas del art. 39.2 de la LIRPF, salvo en aquellos casos en los que se pueda probar que los bienes situados en el extranjero se adquirieron con rentas declaradas o con anterioridad a la adquisición de la residencia fiscal en España. Dicha regularización tendrá lugar mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea de IRPF correspondiente al ejercicio más antiguo entre los no prescritos.
- No se aplica la sanción del 150% sobre la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación del artículo 39.2 LIRPF.
- Procederá, en su caso, la aplicación de los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 LGT (5, 10, 15 ó 20 por ciento sobre el importe a ingresar según el retraso).

5. NORMATIVA APLICABLE

[Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre](#), por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria. (BOE, 26-noviembre-2013).

[Orden HAP/72/2013, de 30 de enero](#), por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. (BOE, 31-enero-2013).

[Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.](#)

[1] En aquellos supuestos en que por razones de carácter técnico no fuera posible efectuar la presentación a través de Internet en el plazo reglamentario de declaración, dicha presentación podrá efectuarse durante los cuatro días naturales siguientes al de finalización de dicho plazo (art. 17.2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre).



La libertad de amortización y el ejercicio de opciones tributarias

Según una reciente resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 14 de febrero de 2019, cuando un contribuyente decide aplicar o no el beneficio de la libertad de amortización en un determinado ejercicio, está ejercitando una "opción tributaria".

La cuestión se plantea en un supuesto en el que una sociedad, pudiéndose acoger al beneficio fiscal de la libertad de amortización en un determinado ejercicio, no se la aplicó. Posteriormente, la AEAT inicia un procedimiento de comprobación respecto de ese ejercicio y, con ocasión de la regularización que se lleva a cabo, la sociedad pretende entonces que se aplique dicho beneficio fiscal. El asunto se centra, por tanto, en determinar si estamos ante el ejercicio de una "opción tributaria" o si, por el contrario, supone el ejercicio de un derecho del contribuyente. La diferencia entre calificarlo de una u otra forma no es baladí. Si se califica como "opción", la Ley General Tributaria (LGT) establece que las opciones tributarias deben ejercitarse, solicitarse o renunciarse, necesariamente con la presentación de una declaración, no siendo posible su rectificación con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. En cambio, si consideramos que es un derecho del contribuyente, se puede ejercitar dentro del plazo de prescripción o caducidad -podría, por tanto, rectificarse habiendo transcurrido el plazo reglamentario de autoliquidación del impuesto e, incluso, ejercitarse con ocasión de un procedimiento de comprobación-.

Para resolver esta cuestión, entiende el TEAC que no puede partirse de la mera distinción semántica entre lo que constituye un "derecho" o una "opción", pues el significado de "opción" entraña en sí mismo el derecho a elegir entre varias alternativas. A su juicio, la cuestión debe clarificarse atendiendo a tres circunstancias fundamentalmente: cómo se encuentra regulado el beneficio fiscal, qué es y en qué consiste y de qué manera se aplica en la práctica.

(I) La regulación del beneficio fiscal:

Del análisis de los preceptos que regulan la libertad de amortización se desprende que se trata de un beneficio fiscal de aplicación voluntaria, quedando, por tanto, su aplicación a elección del interesado. Así, en el texto legal se hace referencia a que "podrá" aplicarse la libertad de amortización, en lugar de usar "deberán" que indicaría obligatoriedad.

(II) Su funcionamiento:

Recuerda el TEAC que la libertad de amortización consiste en adelantar la amortización fiscal a la contable, de forma que, se permite la deducción fiscal de una depreciación de unos bienes y/o derechos que aún no

se ha producido efectivamente pero que se producirá en un futuro. Este efecto se logra mediante la aplicación de ajustes extracontables, primero negativos, durante los ejercicios en los que el contribuyente se acoja a la libertad de amortización, y posteriormente, positivos, en los ejercicios en los que revierten.

(III) Modo de aplicar la libertad de amortización:

La aplicación del beneficio fiscal de "la libertad de amortización" debe realizarse a través de ajustes extracontables. En los ejercicios en los que se aplica el beneficio, el ajuste será negativo, minorando la base imponible del impuesto, la cuota íntegra y, por ende, el importe a ingresar. Ahora bien, estos ajustes extracontables negativos, revertirán en ejercicios posteriores en forma de ajustes positivos, ya que, en esos ejercicios, teniendo un gasto contable de amortización, ésta ya no será fiscalmente deducible -por la reversión del beneficio-, y ello supondrá que el Impuesto a pagar será superior al que correspondería en función del puro resultado contable de ese ejercicio.

Aunque se trata de ajustes extracontables, por lo que no forman parte de la contabilidad en sentido estricto, lo cierto es que, de alguna manera, lo anterior sí deja reflejo en la contabilidad a través de las denominadas "diferencias temporarias". Por ello, según el TEAC, cuando se cierra el ejercicio la sociedad ya tiene que haber decidido entre aplicar o no la libertad de amortización y, en caso de acogerse a ella, la cuantía exacta en la que lo va a hacer. Esta decisión queda, por tanto, reflejada en la contabilidad y en la memoria y afecta al ejercicio en la que se aplica y a los siguientes. En definitiva, según este argumento, la opción que se va a ejercitar al tiempo de autoliquidar el impuesto debe estar ya decidida en el momento del cierre contable del ejercicio. Esto es lo mismo que decir que la opción se está ejercitando en el momento del cierre del ejercicio contable. Por tanto, dado que los administradores de sociedades disponen de un plazo de tres meses, contados desde el cierre del ejercicio social para la formulación de las Cuentas Anuales, se estaría anticipando la decisión sobre el ejercicio de la opción en casi cuatro meses, respecto del plazo de presentación del impuesto, lo que parece contradecir lo establecido en el artículo 119.3 de la LGT respecto a cuándo han de ejercitarse las opciones tributarias.

Los anteriores argumentos llevan al Tribunal a considerar que el beneficio fiscal de la libertad de amortización debe calificarse de "opción tributaria", y como tal debe ejercitarse al tiempo de presentarse la declaración-autoliquidación; el carácter irrevocable que le otorga el art. 119.3 de la LGT impide que dicha elección pueda modificarse posteriormente, salvo que se lleve a cabo en el plazo reglamentario de declaración. En el caso objeto de análisis, esto se traduce en que, si el contribuyente no aplicó la libertad de amortización al presentar la autoliquidación del Impuesto, no puede, posteriormente y con ocasión de un procedimiento de comprobación, pretender aplicarla. Como tampoco podría rectificar su propia autoliquidación, en lo concerniente a este beneficio fiscal, una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración del impuesto.

Adicionalmente, apela el tribunal al respeto a la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la confianza legítima, principios que, según el Tribunal Supremo, "no solo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados".

Ahora bien, el hecho de que se haya optado por no aplicar la libertad de amortización respecto de unos bienes o derechos en un determinado ejercicio no impide que se pueda aplicar en ejercicios futuros respecto de esos mismos bienes. Es decir, la opción ejercitada en un ejercicio opera de forma autónoma sin vincular en absoluto a ejercicios posteriores.

Al margen de lo anterior, que constituye el fondo del asunto, aprovecha el TEAC esta resolución para pronunciarse, o más bien recordar, el tratamiento fiscal que deben recibir algunas de las figuras que podemos encontrar en el ordenamiento tributario. Así, el Régimen Especial de Arrendamiento de Vivienda en el Impuesto sobre Sociedades debe ser tratado como opción tributaria y el de Entidades de Reducida Dimensión como un derecho. También son opciones tributarias la compensación de bases negativas, el acogimiento al diferimiento por reinversión o la opción por tributación conjunta o individual. No obstante, acogerse a un régimen especial cuya aplicación haya de calificarse como un derecho, no implica que todos y cada uno de los incentivos que en él se contemplan deban recibir el mismo tratamiento, ya que dentro del propio régimen especial pueden existir figuras que sean "opciones tributarias". Por ejemplo, en el Régimen Especial de Entidades de Reducida Dimensión la compensación de bases impositivas negativas o el acogimiento al diferimiento por reinversión funcionarían como "opciones", aunque el acogimiento al régimen, en sí mismo, debe ser tratado como un derecho del contribuyente.



Avance Campaña de Renta 2018

Aunque todavía no se ha iniciado oficialmente la Campaña de Renta 2018, pues la misma arranca el día 2 de abril con el inicio del plazo para presentar la autoliquidación, algunos servicios de la AEAT ya se han puesto marcha. Así, desde el pasado 15 de marzo se puede acceder a los datos fiscales y obtener el número de referencia, ambos trámites pueden realizarse a través de internet o utilizando la APP de la Agencia Tributaria.

Por estas fechas, todos los años nos solemos preguntar cuáles serán las novedades principales que afectan a esta campaña. Pues bien, en el aspecto sustantivo, hay algunas novedades que conviene recordar y a ellas nos referiremos seguidamente. Pero quizás, una de las novedades que está causando más revuelo se refiere a un aspecto formal del Impuesto, concretamente, a las formas de presentación, dado que este será el primer ejercicio en el cual los contribuyentes no podrán imprimir su declaración de la Renta, como se permitía en ejercicios anteriores para quienes optasen por presentar la declaración en papel acudiendo a una entidad colaboradora. Esto supone que todas las declaraciones deberán presentarse por medios electrónicos (por internet a través de "Renta WEB", por teléfono o a través de la APP que la Agencia Tributaria pone a nuestra disposición) o personalmente en las oficinas de la Agencia Tributaria (previa petición de cita). Como decimos, desaparece la impresión de la declaración, pero todavía este año podrá imprimirse el documento de ingreso o devolución y realizar el pago acudiendo físicamente a una entidad colaboradora, en aquellos casos en los que el resultado fuera a ingresar. Es decir, en este caso, se podrá realizar el ingreso acudiendo a una entidad bancaria pero la declaración deberá haber sido presentada previamente por los medios electrónicos anteriormente indicados.

Entre las novedades introducidas en el impuesto que afectan al ejercicio 2018, podemos señalar que se incrementan los **límites excluyentes de la obligación de declarar** para contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo en determinados supuestos como, por ejemplo, cuando se perciban rendimientos de más de un pagador el límite se eleva de 12.000 a 12.643 euros. En relación con las **rentas exentas**, tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo seguido de la correspondiente modificación normativa, las prestaciones por maternidad o paternidad percibidas del INSS no deberán declararse y, por tanto, tampoco habrá que tributar por ellas. Este mismo tratamiento recibirán los rendimientos percibidos por los empleados públicos durante los permisos por partos, los cuales no tienen derecho a la prestación por maternidad o paternidad pero también tendrán dicha renta exenta, aunque con el mismo límite reconocido para las prestaciones del INSS. También se ha incrementado la cuantía exenta de los premios de determinadas loterías y apuestas del Estado y la de los cheques restaurante. Respecto a los premios de loterías, para los sorteos celebrados a partir del 5 de julio la exención alcanza a 10.000 euros (frente a los 2.500 euros que se establecían anteriormente). Igualmente, para los cheques restaurantes la exención pasa de 9 a 11 euros diarios.

Respecto a los **ingresos por alquiler vacacional**, aunque no se ha introducido ninguna novedad en cuanto a su tributación, hay que tener en cuenta que el ejercicio 2018 es el primero en el que se ha informado de dicha actividad. La información se ha facilitado a la AEAT mediante la presentación del modelo 179 "Declaración informativa trimestral de cesión de viviendas con fines turísticos", por los intermediarios o plataformas colaborativas, por lo que dichos datos obran ya en poder de la AEAT. Es importante recordar que sobre estos rendimientos el arrendador no podrá aplicar la reducción del 60% por alquiler de vivienda, dado que no están destinados a cubrir una necesidad permanente de vivienda.

Otra de las modificaciones reseñables afecta a los **gastos que son fiscalmente deducibles** para determinados trabajadores autónomos. Como novedad, en esta campaña los trabajadores autónomos podrán deducir de los ingresos obtenidos los gastos de manutención directamente vinculados al desarrollo de su actividad, con el límite máximo de los importes fijados en la normativa del impuesto para las dietas exentas (con carácter general 26,67 euros sin pernoctar y 53,34 pernoctando). Para profesionales que trabajen desde casa, se establece la posibilidad de imputar como gasto deducible una parte de los gastos de suministros (agua, gas, internet, electricidad, etc.) en proporción a los metros cuadrados que se destinen a la actividad.

En materia de **deducciones**, la novedad más destacable es el incremento de la deducción por maternidad en 1.000 euros adicionales para cubrir los gastos de guardería y escuelas infantiles. Esta deducción deberá practicarse en el momento de hacer la declaración, dado que no puede solicitarse el abono anticipado, como ocurre en las demás deducciones familiares. En otras deducciones también se han producido mejoras, como en la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, en la que la base máxima de deducción se incrementa de 50.000 a 60.000 euros y el porcentaje de deducción pasa del 20 al 30 por ciento. Del mismo modo, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aumenta del 50 al 60 por ciento de la cuota íntegra que se corresponda con las rentas obtenidas en dichos territorios. Se aumenta también la deducción por familia numerosa y se establece una deducción por cónyuge por discapacidad a cargo.

Señaladas algunas de las modificaciones que pueden afectar al resultado de la autoliquidación, terminaremos este "Avance Campaña de Renta" recordando las siguientes fechas que hay que tener en presente en la campaña de Renta 2018:

- **A partir del 15 de marzo hasta el 1 de julio:** se puede acceder a los datos fiscales y solicitar el número de referencia, por internet (mediante RENØ, Certificado o CI@ve PIN) o a través de la APP de la Agencia Tributaria.
- **Desde el 1 de abril hasta el 28 de junio:** se puede solicitar cita previa para el plan "Le llamamos", que consiste en recibir la llamada de la AEAT para confeccionar la declaración por teléfono. La cota se puede solicitar por internet, a través de la APP o por teléfono.
- **Desde el 2 de abril hasta el 1 de julio:** se podrá modificar y presentar la declaración por teléfono (servicio CAT) o internet (Renta WEB). El plazo finalizará el 26 de junio para autoliquidaciones con resultado a ingresar y se opte por domiciliar el pago.
- **Desde el 2 de abril hasta el 1 de julio:** se podrá presentar la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio. La presentación será con carácter obligatorio a través de internet.



La DGT reconoce la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos en materia de ISD también a los no residentes extracomunitarios



La Dirección General de Tributos, (en adelante "DGT"), emitió la Consulta Vinculante V3193/18, de 14 de diciembre de 2018, a través de la cual ha modificado su criterio en relación con los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones ("ISD").

En primer lugar, la DGT considera que la actual normativa española en materia de ISD es contraria a la normativa de la Unión Europea, pues la misma no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales. Esto se debe a que la Disposición Adicional segunda de la LISD fue modificada con objeto de cumplir con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") de 3 de septiembre de 2014, en la cual se buscaba evitar el trato desigual existente entre las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. No obstante, esta modificación no incluía a los residentes en países extracomunitarios para que estos últimos pudieran utilizar los beneficios fiscales que se derivan de la aplicación normativa de una determinada CCAA. Por este motivo, el Tribunal Supremo en sucesivas sentencias y de conformidad con la previamente mencionada sentencia del TJUE sobre el alcance del principio de la libertad de movimiento de capitales, considera que los referidos beneficios deben ser de aplicación también por los residentes en países extracomunitarios.

A la luz de lo anterior, la DGT, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo previamente mencionada, considera aplicables los beneficios fiscales previsto en las DA segunda de la LISD también para aquellos sujetos que sean residentes extracomunitarios, es decir, estos últimos van a poder optar también por la aplicación de la normativa propia de las CCAA, y, por consiguiente, disfrutar de los beneficios fiscales aprobados por la normativa de la CCAA competente.

A continuación, se muestra un cuadro resumen que expone cómo se ha de aplicar la DA segunda de la LISD siguiendo el nuevo criterio establecido por la DGT en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Cuadro Resumen HERENCIAS.

Punto de conexión	Criterios de delimitación	Sujetos pasivos	Hacienda y normativa aplicable
		Residente UE o EEE o país extracomunitario	Hacienda estatal / Normativa de la CA del causante

Causante residente en CCAA	Con bienes en España	Residente en España	Hacienda y normativa CA del causante
	Con bienes en el extranjero	Residente en la UE, EEE o país extracomunitario	No sujeto
		Residente en España	Hacienda y normativa CA del causante

Puntos de conexión	Criterios de delimitación	Sujetos pasivos	Hacienda y normativa aplicable
Causante residente en la UE o EEE	Con bienes en España	Residente en España, residente en la UE o EEE, residente extracomunitario	Hacienda estatal / Normativa de la CA de mayor valor de los bienes en España
	Con bienes en el extranjero	Residente en la UE, EEE o en país extracomunitario	No sujeto
		Residente en España	Hacienda estatal/Normativa de la CA en donde resida cada sujeto pasivo
Causante residente en país extracomunitario	Con bienes en España	Residente en España, residente en la UE o EEE, residente extracomunitario	Hacienda estatal / Normativa de la CA de mayor valor de los bienes en España
	Con bienes en el extranjero	Residente en la UE, EEE o en país extracomunitario	No sujeto
		Residente en España	Hacienda estatal/Normativa de la CA en donde resida cada sujeto pasivo

Cuadro Resumen DONACIONES.

Punto de conexión	Criterios de delimitación	Sujetos pasivos	Hacienda y normativa aplicable
Inmuebles	Radicados en España	Residentes en España	Hacienda y normativa de la CA donde radique el inmueble
		Residentes UE o EEE / residentes en país extracomunitarios	Hacienda estatal / Normativa de la CA donde radique el inmueble
	Radicados en la UE o EEE	Residentes en España	Hacienda estatal / Normativa de la CA de residencia
		Residentes UE o EEE/ residentes en país extracomunitarios	No sujetos
	Radicados en otros Estados	Residentes en España	Hacienda y normativa CA de residencia
		Residentes UE o EEE/ residentes en país extracomunitarios	No sujetos
Otros bienes y derechos	Situados en España	Residentes en España	Hacienda y normativa de la CA de residencia
		Residentes UE o EEE	Normativa de la CA donde estén situados
	Situados en el extranjero	Residentes en España	Hacienda y normativa de la CA de residencia
		Residentes UE o EEE o países extracomunitarios	No sujetos



Segundo intento del Gobierno para reformar el mercado del alquiler de viviendas

En el Consejo de Ministros celebrado el 1 de marzo, el Gobierno aprobó el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, (publicado en el BOE del pasado 5 de marzo). Este constituye el segundo intento del Gobierno de reformar el mercado del alquiler de vivienda, puesto que en diciembre de 2018 ya se aprobó el Real Decreto-ley RD-L 21/2018 con el mismo objeto, aunque estuvo vigente tan solo algo más de un mes, ya que no llegó a convalidarse en el Congreso. Concretamente, la reforma estuvo vigente y fue aplicable a los contratos de alquiler que se celebraron entre el 19 de diciembre y el 23 de enero; a los celebrados a partir del 24 de enero se les vuelve a aplicar la normativa anterior.

Pues bien, hace unos días acaba de publicarse otro Real decreto-ley que comprende la mayoría de las medidas del anterior y alguna nueva. Dicha norma está vigente desde el día siguiente a su publicación en el BOE, aunque está pendiente de convalidación, esperemos que en esta ocasión se cuenten con los apoyos necesarios para ello y perdure su vigencia. De lo contrario, la situación descrita anteriormente volvería a producirse y la vigencia de la norma se limitaría, únicamente, a un breve periodo de tiempo.

Como dice la exposición de motivos, las medidas que se introducen están encaminadas a incentivar la oferta de vivienda en alquiler, proteger al inquilino con mayor seguridad y certidumbre y apoyar a los grupos más vulnerables.

Entre las modificaciones introducidas destacamos las siguientes:

Modificaciones en la Ley de Arrendamientos Urbanos:

- **Prórroga del contrato (Art. 10 LAU):** el plazo de prórroga obligatoria se incrementa de 3 a 5 años, en caso de personas físicas, y a 7 años, cuando el arrendador sea persona jurídica. Además, se amplía la prórroga tácita, así si llegada la fecha del vencimiento del contrato o de sus prórrogas ni arrendador ni arrendatario han comunicado su intención de no renovarlo al menos en el plazo de cuatro meses (arrendador) y dos meses (arrendatario) el contrato se prorrogará obligatoriamente por un año hasta un máximo de tres años.
- **Plazo de preaviso (Art. 10 LAU):** aumentan los plazos de preaviso para la no renovación del contrato, estableciéndose en dos meses para el arrendatario y en cuatro meses para el arrendador.
- **Efectos frente a terceros de contratos no inscritos en el Registro de la Propiedad (Art. 7 LAU):** Los contratos no inscritos vuelven a tener efectos ante terceros, por lo que se elimina el requisito de su inscripción en el Registro de la Propiedad.
- **Viviendas de uso turístico (Art. 5 LAU):** Se excluye del ámbito de aplicación de la LAU a la cesión temporal del uso de viviendas de uso turístico, quedando reguladas por la normativa sectorial turística, independientemente de la forma de comercialización o promoción.
- **Actualización de la renta (Art. 18):** Se mantiene el sistema de revisión de la renta mediante libertad de las partes. Como novedad, se introduce un límite máximo al incremento de la renta que no puede exceder del que resultaría de aplicar la variación del IPC a fecha de cada revisión de renta.
- **Régimen aplicable a determinadas viviendas (Art. 4 LAU):** Se exceptúa del sometimiento obligatoria a la LAU a los contratos de arrendamiento que tengan por objeto viviendas de superficie superior a 300 m² o contemplen una renta inicial en cómputo anual superior a 5,5 veces el salario mínimo interprofesional en cómputo anual y en los que el arrendamiento corresponda a la totalidad de la vivienda, los cuales se regirán por la voluntad de las partes, en su defecto, por lo dispuesto en el Título II de la LAU y, supletoriamente, por el Código Civil.
- **Plazo mínimo (Art. 9 LAU):** En el caso de que el arrendador persona física quiera ejercitar el derecho de ocupar la vivienda arrendada antes del transcurso de cinco años para destinarla a vivienda permanente para sí o sus familiares, deberá hacerlo constar expresamente en el contrato en el momento de su celebración.
- **Muerte del arrendatario (Art. 16 LAU):** Se establece la posibilidad de subrogación bajo el contrato de arrendamiento en la posición del arrendatario, en caso de fallecimiento del mismo, en favor de personas en situación de especial vulnerabilidad y menores de edad, personas con discapacidad o mayores de 65 años.
- **Fianzas adicionales (Art. 36 LAU):** Se fija en dos mensualidades de renta la cuantía máxima de las garantías adicionales a la fianza que pueden exigirse al arrendatario de vivienda.
- **Gastos generales y de servicios individuales (Art. 20 LAU):** Los gastos de gestión inmobiliaria y de formalización de los contratos de arrendamiento de vivienda serán ser pagados por el arrendador cuando este sea persona jurídica, aunque los mismos sean a iniciativa del arrendatario.
- **Derecho de adquisición preferente (Art. 25 LAU):** En los casos de ventas conjuntas de un inmueble con arrendamiento, se establece el derecho de adquisición preferente (tanteo y retracto) por las Administraciones Públicas.
- **Depósitos Autonómicos de Fianzas (DA 2ª LAU):** Se establece la información mínima que deberá aportarse por parte del arrendador, entre los que figurará, (i) los datos identificativos de las partes, incluyendo domicilios a efectos de notificaciones; (ii) los datos identificativos de la finca, incluyendo la dirección postal, año de construcción y, en su caso, año y tipo de reforma, superficie construida de uso privativo por usos, referencia catastral y calificación energética; y (iii) las características del contrato de arrendamiento, incluyendo la renta anual, el plazo temporal establecido, el sistema de actualización, el importe de la fianza y, en su caso, garantías adicionales, el tipo de acuerdo para el pago de los suministros básicos, y si se arrienda amueblada.

Modificaciones en la Ley de Propiedad Horizontal:

- **Obras de accesibilidad (Art noveno y décimo LPH):** se incrementa hasta el 10% del último presupuesto ordinario la cuantía del fondo de reserva de las comunidades de propietarios para atender las obras de accesibilidad y se establece la obligación de realizar este tipo de obras en aquellos supuestos en los que las comunidades de propietarios puedan tener acceso a ayudas públicas que alcancen el 75% de las mismas.
- **Ejercicio de la actividad de alquiler turístico (Art. Diecisiete LPH):** Se establece una mayoría cualificada de tres quintas partes del total de propietarios y de las cuotas de participación para que las comunidades de propietarios puedan limitar o condicionar el ejercicio de la actividad de cesión temporal de uso para fines

turísticos o establecer cuotas especiales o incrementos en la participación de los gastos comunes en el marco de la normativa sectorial aplicable.

Modificaciones fiscales:

- Modificaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)
- Para los supuestos de alquiler de inmuebles de uso residencial con renta limitada por una norma, cuando el arrendador sea un ente público, se exceptúa de la obligación de repercutir el impuesto al arrendatario. (Art. 63).
- Se modifica la regulación del recargo previsto para los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, habilitando a los ayuntamientos a establecer, dentro del límite del 50% en el que está fijado el recargo, un solo recargo o varios, en función del tiempo en el que la vivienda se encuentre desocupada. Se considerarán inmuebles desocupados con carácter permanente de acuerdo con lo establecido en la normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. (Art. 72).
- Se crea una bonificación potestativa de hasta el 95 por ciento para los inmuebles destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica. (Art. 74).
- Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Se declaran exentos del impuesto los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- Otras modificaciones
- Los Ayuntamientos con superávit podrán destinarlo a promover su parque de vivienda pública. De este modo, se amplía el ámbito de las inversiones financieramente sostenibles para acoger la posibilidad de realizar actuaciones en materia de vivienda por parte de las Entidades Locales. Para ello, con efectos a partir del 1 de enero de 2019, se modifica la Disposición adicional decimosexta del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, en la referencia al programa "152. Vivienda".

ASESORES TRIBUTARIOS TEFICO, S.L.

C/ Libreros, 11-1º, puerta 3

28801 Alcalá de Henares

Tel: 918887512

Fax: 918887526

www.tefico.com - fiscal@tefico.com



Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).