

Fiscal & Laboral al día

Mayo 2018 | Número 265
www.fiscalaldia.es



Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones 2018 (1ª parte)

Los whistleblowers

**¿Qué hay que tener en cuenta en la declaración
de la Renta 2017?**



EDITORIAL

EL QUE TOCA EL SILBATO

El vocabulario del derecho español en general, y por ello también el del derecho laboral, no escapa a la progresiva e imparable invasión de palabras y frases en lengua inglesa que se instalan en nuestro vocabulario, expulsando a las propias de la lengua española. Sirva como ejemplo, la regulación y doctrina sobre la protección del denunciante en el ámbito laboral de la empresa. En lugar de referirse a “regulación protectora del denunciante” se utiliza el término “whistleblower” cuya traducción literal a nuestra lengua sería “el que toca el silbato” como nos recuerdan los letrados Don Juan Reyes Herreros y Doña María Arla Capdevila, en el interesante artículo que publican en este número de nuestra revista, sobre la protección de los “whistleblowers” en el ámbito del derecho laboral. En fin, a este paso, al primer toque de silbato, los abogados acabaremos estudiando derecho en inglés y las palabras entrecomilladas serán las españolas.

Redacción y Administración: Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.L. Madrid: c/ Recoletos, 6 - 28001 Madrid. Tel: 91 426 17 84. Fax: 91 578 45 70 Barcelona: Ronda General Mitre, 116, bajos 08021 Barcelona. Tel: 93 246 93 88. Fax: 93 232 16 11. E-mail: fiscal@difusionjuridica.es Web: difusionjuridica.es y www.bdfilcallabora.es **Centro de atención al Suscriptor:** 902 438 834 ayuda@difusionjuridica.es
Fidelización Cartera Editorial: cartera@difusionjuridica.es **Márketing:** 91 435 01 02 marketing@difusionjuridica.es **CIF:** A59888172 **Depósito Legal:** B-23121/99 **Dirección:** Carmen Royo Galochino. **Consejo de Redacción:** Gustavo Molina Lacasa, Emilio Aragonés Beltrán, José Arias Velasco, Enrique Azorín, Inmaculada Barrera, Raimon Bergós Civit, Cristina Burguera, Vicente Cardellach, Leonardo Cárdenas Armesto, Francesc Josep Cerdà, Juan Corona, José M^a Coronas Guinart, José Luis Coscuella Sin, Abelardo Delgado, Juan Luis Domínguez García, José M^a Durán Díaz, Antonio Durán-Sindreu, Jordi Fàbrega, Jose M^a Gay Saludas, Sergio Garcigoy Graells, Luis de Juan, Alfonso Montero, Ramón Parcerisa Bundó, Xavier Pelegay, Javier Pérez de la Ossa, Magín Pont Clemente, Stella Raventós, Jesús Ricart, Manuel Rodríguez Mondelo, Carlos Rodríguez Pombo, José Manuel Rodríguez Rivera, José María Romero de Tejada, Javier Ros García, Juan Ros Petit, Juan Sabata Mir, José M^a Sánchez Alborch, Montserrat Travé, Jordi Trilles Pardo, Gómez, Gómez Reino y Algar Abogados, Alfonso Hernández Barrera. **Diseño y Maquetación:** Laura Alonso Araguas **Dpto. Suscripciones:** clientes@difusionjuridica.es **Producción Editorial:** Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.L. **Distribución:** Comercial Atheneum, S.A. c/ Joventut, 19. 08830 Sant Boi de Llobregat (Barcelona) Tel: 93 654 40 61

La editorial Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S. L., a los efectos previstos en el artículo 32.1, párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de **Fiscal & Laboral al día**, o partes de ellas, sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier acto de explotación (reproducción, distribución, comunicación pública, puesta a disposición, etc.) de la totalidad o parte de las páginas de **Fiscal & Laboral al día**, precisará de la oportuna autorización, que será concedida por CEDRO mediante licencia dentro de los límites establecidos en ella. Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S. L., no comparte necesariamente las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos publicados. El uso del contenido de esta revista no sustituye en ningún caso la consulta de la normativa vigente ni a un profesional especialista en la materia.

Exclusiva de publicidad: CIMA - info@cimapublicidad.es - www.cimapublicidad.es

Comunicación Integral y Marketing para Profesionales
Calle Magallanes nº 25. 28015 Madrid
Teléfono: 91 577 78 06. Fax: 91 576 20 21

Exclusiva publicidad CIMA Barcelona
Calle Modonell nº 61 Bajos. 08021 Barcelona
Teléfono: 91 577 78 06

Entidad adscrita a la Asociación Española
de Editoriales de Publicaciones Periódicas





33



73



79

SUMARIO

Número 265. Mayo 2018

01 Editorial

04 Información fiscal al día

Normativa, sentencias y resoluciones

18 A fondo

Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones (parte 1ª)

68 Actualidad fiscal

72 Línea Directa con la Administración Pública

74 La DGT dice

84 Calendario

86 Información laboral al día

Normativa, sentencias y resoluciones

96 A fondo

La protección de los whistleblowers en el ámbito del derecho laboral

102 Actualidad laboral

106 A examen

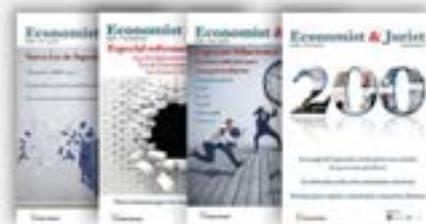
Aspectos a tener en cuenta en la realización de la declaración de la Renta

112 Publicaciones de interés

Suscríbase a

Economist & Jurist

Acceso a la revista mensual digital por tan sólo 99€/año + IVA (gastos de distribución incluidos)



Trae a un amigo a Economist & Jurist y consigue un 20% de descuento en la factura de tu suscripción.

Cumplimente los datos o llame al teléfono de atención al cliente 902438834

Razón social			NIF	
Apellidos			Nombre	
Nombre y apellidos del amigo suscrito a Economist & Jurist				
Dirección		Número	C.P.	Población
Provincia	Teléfono		Móvil	
Email			Fax	
Nº Cuenta			Firma	
-----		-----		
Entidad	Oficina	Control	Nº Cuenta	

En cumplimiento con lo dispuesto en la Ley 15/1999, de 13 de Diciembre, de Protección de datos de Carácter Personal, le informamos de que los datos facilitados formarán parte de los ficheros titularidad de Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.L., inscritos en el registro General de Protección de Datos, cuyos fines son la gestión de nuestra relación comercial y administrativa, así como el envío, a través de cualquier medio, de información acerca de los productos de la compañía que creamos puedan ser de su interés. Así mismo, y para el exclusivo cumplimiento de las mismas finalidades, informamos que con los datos facilitados, nos presta su autorización para su comunicación a la empresa del mismo grupo conocida como Instituto Superior de Derecho y Economía. Usted puede ejercer los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición respecto a sus datos personales dirigiendo una comunicación por escrito a Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.L. C/ Recoletos 6, 28015 Madrid, o a la siguiente dirección de correo electrónico: datos@difusionjuridica.es.

* I.V.A. no incluido.

No deseo recibir comunicaciones a través del e-mail



¿SUEÑAS CON SER ABOGADO Y TRABAJAR EN
UNA DE LAS FIRMAS LÍDERES DEL SECTOR?

DOBLE TITULACIÓN

GRADO EN DERECHO

Titulación Oficial de la Universidad Complutense de Madrid

Y MÁSTER EN ABOGACÍA INTERNACIONAL ISDE

ISDE ES EL CENTRO ESPAÑOL CON MÁS PROGRAMAS INCLUIDOS EN
EL ESTUDIO MUNDIAL “INNOVATIVE LAW SCHOOLS” DE FINANCIAL TIMES

LOS ALUMNOS DE ISDE TENDRÁN PRÁCTICAS EN LOS DESPACHOS MÁS IMPORTANTES DESDE
EL PRIMER AÑO Y ESTANCIAS EN LAS UNIVERSIDADES DE CAMBRIDGE (UK) Y COLUMBIA (USA)



1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Norma Internacional de Información Financiera 9.

UNIÓN ADUANERA

NOMENCLATURA COMBINADA

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/507 de la Comisión, de 26 de marzo de 2018, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

TRANSPORTE

PROCEDIMIENTOS INFORMATIZADOS

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/503 de la Comisión, de 7 de marzo de 2018, por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 684/2009 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

INFORMACIÓN FINANCIERA

FUNCIONAMIENTO DEL REGISTRO DE OPERADORES ECONÓMICOS

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/504 de la Comisión, de 7 de marzo de 2018, que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 612/2013, relativo al funcionamiento del registro de operadores económicos y depósitos fiscales y a las estadísticas y presentación de información correspondientes, de conformidad con el Reglamento (UE) n° 389/2012 del Consejo sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

INFORMACIÓN FINANCIERA

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Reglamento (UE) 2018/519 de la Comisión, de 28 de marzo de 2018, que modifica el Reglamento (CE) n°

1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Interpretación 22 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera.

UNIÓN ADUANERA

ARANCELES

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/521 de la Comisión, de 28 de marzo de 2018, que modifica el Reglamento (CE) n° 1296/2008, por el que se establecen disposiciones de aplicación de los contingentes arancelarios por importación de maíz y sorgo en España y de maíz en Portugal.

UNIÓN ADUANERA

NOMENCLATURA COMBINADA

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/549 de la Comisión, de 6 de abril de 2018, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

UNIÓN ADUANERA

NOMENCLATURA COMBINADA

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/553 de la Comisión, de 3 de abril de 2018, relativo a la clasificación de determinadas mercancías en la nomenclatura combinada.

UNIÓN ADUANERA

ARANCELES

Reglamento de Ejecución (UE) 2018/562 de la Comisión, de 9 de abril de 2018, que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 1354/2011, por el que se abren contingentes arancelarios anuales de la Unión de ganado ovino y caprino y de carne de ovino y caprino.

Publicada entre el 16 de marzo de 2018 y el 15 de abril de 2018

B) BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL CARBÓN

APROBACIÓN MODELOS PARA LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN

Orden HFP/292/2018, de 15 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3947/2006, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los modelos, plazos, requisitos y condiciones para la presentación e ingreso de la declaración-liquidación y de la declaración resumen anual de operaciones del Impuesto Especial sobre el Carbón y se modifica la Orden de 15 de junio de 1995, en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria. (BOE núm. 70, de 21 de marzo de 2018)

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN E IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

APROBACIÓN DE MODELOS Y NORMAS DE GESTIÓN

Orden HFP/293/2018, de 15 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. (BOE núm. 70, de 21 de marzo de 2018)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS E IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

CORRECCIÓN DE ERRORES

Corrección de errores de la Orden HFP/231/2018, de 6 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2017, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen

los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la 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, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. (BOE núm. 77, de 29 de marzo de 2018)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

REDUCCIÓN DE LOS ÍNDICES APLICABLES PARA ACTIVIDADES AGRÍCOLAS Y GANADERAS AFECTADAS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES

Orden HFP/335/2018, de 28 de marzo, por la que se reducen para el período impositivo 2017 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE núm. 80, de 2 de abril de 2018)

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

CONVENIO PARA NOTIFICACIONES MEDIANTE LA PLATAFORMA ELECTRÓNICA NOTIFIC@

Resolución de 22 de marzo de 2018, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se publica el Convenio entre la Secretaría General de Administración Digital, la Intervención General de la Administración del Estado y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la producción de notificaciones y comunicaciones postales a través del centro de impresión y ensobrado de la Agencia Tributaria mediante la plataforma electrónica Notific@. (BOE núm. 80, de 2 de abril de 2018).

El futuro ya es real;
la primera biblioteca virtual
actualizada diariamente

LA MAYOR FUENTE
DE DATOS JURÍDICOS
A UN CLICK



Una fuente de conocimiento y práctica jurídica de cualquier especialidad con el aval y la visión experta de juristas especializados en cada materia del Derecho.



Actualizaciones diarias
y análisis en profundidad
de miles de temas



Toda la práctica jurídica
de cualquier especialidad



Elaborada por los mayores
expertos en cada especialidad
del Derecho

TRIBUNAL SUPREMO

1. Aunque la utilización de bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, esto no implica que tal deducción deba ser necesariamente la que corresponda a la totalidad de la cuota satisfecha.

2. Los rendimientos percibidos por un abogado en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, como generados en un periodo superior a los dos años.

3. No puede la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido efectivamente destinado a los fines que justifican la aplicación del tipo reducido, solo por el hecho de haber incumplido alguna de las obligaciones formales exigidas para el disfrute de un tratamiento fiscal más ventajoso.

TEAC

4. Debe aplicarse la reducción por conformidad, a pesar de haber suscrito el sujeto pasivo acta de disconformidad, respecto de las regularizaciones a las que expresamente dio conformidad en las alegaciones formuladas.

TRIBUNAL SUPREMO

IVA

DEDUCCIONES

1. Aunque la utilización de bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, esto no implica que tal deducción deba ser necesariamente la que corresponda a la totalidad de la cuota satisfecha.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018 (rec. 102/2016).

El demandante en instancia, se opone al recurso de casación afirmando, que las disposiciones del Derecho europeo son “incondicionales y suficientemente precisas” y ponen de manifiesto su oposición con una norma (el apartado 3 del artículo 95 de la ley del IVA) que limita el derecho a deducir de manera incompatible con las Directivas aplicables, cuya interpretación ha sido aclarada por el Tribunal de Justicia de forma que hace innecesario el planteamiento de una cuestión prejudicial.

Añade que la norma española, al trasladar al contribuyente la carga de la prueba respecto de un grado de afección superior al 50% sin detallar qué medios de prueba son necesarios y válidos, implica en la práctica una imposibilidad de acreditación que coloca al interesado en una clara situación de indefensión por cuanto la Administración exige la prueba de un hecho negativo (la no utilización del bien para fines privados) de una manera tal que resulta vulnerado el principio de neutralidad del impuesto.

Concluye afirmando que se ha incumplido por el Estado español “el desarrollo de la Sexta Directiva” desde el momento en el que las normas posteriores a ella “han impuesto -en palabras del TJCE- una restricción general del derecho a deducir en el caso de uso profesional limitado, lo que constituye una derogación del artículo 17 de la Sexta Directiva”, argumento que es el correctamente establecido por la Sala de instancia en la sentencia recurrida.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación.

El artículo 95.Tres, reglas 2ª y 4ª, de la Ley del IVA reconoce expresamente el derecho a la deducción

Solo es correcta la deducción que responda al grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial, presumiéndose un porcentaje de afectación que puede ser, en la práctica, superior o inferior al presunto, pero imponiendo a la parte que pretenda incrementarlo o reducirlo la carga de acreditar el diferente grado de afectación. Vide Sentencia nº 1.

sin limitación derivada del grado de afectación del vehículo a la actividad empresarial, y en su virtud, solo es correcta la deducción que responda al grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial, presumiéndose un porcentaje de afectación que puede ser, en la práctica, superior o inferior al presunto, pero imponiendo a la parte que pretenda incrementarlo o reducirlo la carga de acreditar el diferente grado de afectación.

Este pronunciamiento se alinea junto a la jurisprudencia del TJUE que ha declarado que los Estados miembros pueden establecer, en los casos de utilización mixta de los bienes, siempre que respeten el principio de neutralidad fiscal del IVA, y para el Supremo, este principio no queda comprometido por el hecho de que solo se permita la deducción respecto de la proporción efectiva en que el bien en cuestión se afecte a la actividad empresarial o profesional.

La prueba de la verdadera utilización del vehículo en el giro empresarial no es para el Supremo imposible o extraordinariamente difícil, porque el contribuyente, por ser quien precisamente se dedica a la actividad y usa el vehículo para desarrollarla, es quien mejor puede constatar su destino, por ejemplo a través del kilometraje, o mediante recibos de hotel o de peajes.

En cuanto a la acreditación de la afectación real del vehículo a la actividad profesional, no es cierto que se someta al contribuyente a una “prueba diabólica” porque se admite cualquier medio de prueba admitido en derecho, sin restricción alguna, salvo una lógica, la declaración-liquidación presentada por el propio sujeto pasivo o la contabilización o

inclusión de los bienes de inversión en registros oficiales de su actividad empresarial o profesional.

En consecuencia, se concluye que la deducción superior o inferior al 50% depende de la prueba del grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, y siendo que el contribuyente se limitó a solicitar tres pruebas documentales, a saber, el expediente administrativo, la notificación del trámite de alegaciones y propuesta provisional del IVA y la diligencia única en la que se devuelven los documentos aportados y se informa de las cuotas no deducibles, entre las que consta un vehículo no afectado a la actividad, y otro concepto, “turismo” al que se aplica exclusivamente el 50% de la deducción, entiende el Alto Tribunal que el contribuyente no agotó los medios que estaban a su alcance para acreditar la efectiva y real utilización del vehículo en la actividad empresarial más allá del 50% previsto como presunción.

Los medios propuestos solo pretendían enervar la presunción aplicada en la liquidación provisional pero no son aptos para acreditar una mayor o menor afectación del bien.

Como puede verse, el actor no intentó en absoluto acreditar la efectiva y real utilización del vehículo en la actividad empresarial más allá del 50% previsto como presunción iuris tantum en la norma aplicable al caso.

Ningún medio de prueba propuso, efectivamente, sobre ese particular, pues los mencionados en su escrito de demanda en modo alguno iban referidos

a la constatación de tal circunstancia o al intento de enervar la presunción aplicada en la liquidación provisional que constituía el objeto del proceso jurisdiccional.

ABOGADOS

IRPF

2. Los rendimientos percibidos por un abogado en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, como generados en un periodo superior a los dos años.

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2018 (rec. 2070/2017).

El recurrente denuncia la supuesta incongruencia, tanto extra petita como omisiva, en que habría incurrido la sentencia, porque aborda el asunto litigioso negando que estemos en presencia de rendimientos irregulares. Afirma al respecto que el artículo 32 LIRPF habla de dos categorías diferentes, determinantes ambas de la reducción del 40 por 100 (hoy en día, del 30 por 100).

Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siendo así que la sentencia sólo examinó la inexistencia de rendimientos irregulares, ajenos a los que deben debatirse, lo que determina, siempre en opinión de la parte recurrente, que se haya omitido la debida respuesta sobre la cuestión efectivamente suscitada.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación.

La redacción del precepto es confusa, incluso gramaticalmente, pues parece sugerir que los ingresos los obtiene la actividad y no la persona natural que los genera y percibe, pero al margen de tal indicación anecdótica, hemos de atenernos a los rendimientos del propio contribuyente regularizado, no a los reales o supuestos referidos de forma abstracta a toda una profesión liberal.

En primer lugar, porque el beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella, no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta, pues ha de estarse a las características de su concreto ejercicio profesional, a la

específica actividad en que se concreta y las notas distintivas de los rendimientos que obtiene y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades.

En segundo lugar y en íntima conexión con lo anterior, porque no existe una unívoca, homogénea y genuina profesión de abogado que se materialice en determinadas actividades y rendimientos consecuentes con exclusión de otras.

Tal interpretación refleja una concepción restrictiva de la profesión de abogado, centrada en la actividad procesal o de asistencia jurídica en litigios y da por supuesta, sin ningún razonamiento ni prueba, una verdad axiomática que no cabe compartir, pues sugiere la configuración de tales actividades o prestaciones como las únicas o, al menos, las más características o genuinas de la profesión, excluyendo otras posibles.

Por ello es imprescindible que, para aplicar la excepción del párrafo tercero del tan reiterado artículo 32.1 LIRPF, deba atenderse a la singular situación personal del contribuyente sometido a regularización, a la índole concreta de su actividad (defensa en juicio, asesoramiento, consulta, arbitraje, asistencia a órganos de administración mercantil, etc.) y a la naturaleza de los rendimientos obtenidos en su ejercicio, con respecto a los cuales se pueda precisar cuáles son los regular o habitualmente obtenidos.

La interpretación de tal excepción, por tanto, ha de hacerse por referencia a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, único en quien se manifiestan las notas de regularidad o habitualidad, no atendiendo a lo que, real o supuestamente, sean las características del sector o profesión de que se trate.

La siguiente de las cuestiones consiste en establecer, para la configuración de la causa legal de la reducción y la operatividad de su excepción o exclusión, sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar ésta última, una vez verificado que concurre, como aquí sucede, el presupuesto de hecho determinante de la reducción -que los rendimientos han sido generados a lo largo de un periodo superior a dos años- que se pretende enervar por la Administración tributaria.

Obviamente, tal carga incumbe a la Administración, quien por ende habrá de afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de su falta de prueba.

Se concluye que, en el presente asunto, la Administración no ha probado, ni en el seno del procedimiento de gestión emprendido, ni en la vía económico-administrativa, ni en su calidad

de demandada en el litigio de instancia, que los rendimientos procedentes en 2009 del cobro de honorarios por la quiebra a que se ha hecho referencia fueran regulares o habituales en el Sr. Jacobo , siendo así que la sentencia de instancia considera que está justificada en el caso debatido la procedencia de la exclusión de la reducción.

Aunque hay varias razones que convergen en la conclusión de que la sentencia combatida yerra en su apreciación, la principal de ellas es que asume el criterio de la Administración sobre la naturaleza habitual o regular de los rendimientos irregulares (en el sentido amplio descrito) obtenidos en 2009, por la sola razón de que en otros ejercicios relativamente próximos en el tiempo, 2007 y 2011, también se han obtenido ingresos derivados de la defensa en juicio, lo que los convertiría, por su repetición, en regulares y, por tanto, afectados por la excepción al derecho a reducirlos en la base imponible.

Con ello participa plenamente en el error de apreciación procedente de la liquidación provisional y de su revisión ante el TEAR que, al margen de que refieren las nociones de habitualidad y regularidad

a la abogacía abstractamente concebida, no al caso particular, añaden que tales notas también están presentes si se refieren en concreto al demandante, por razón de la concurrencia de otras facturas de la misma naturaleza en los ejercicios referidos.

Una de las dudas que provoca la lectura del precepto en cuestión, referente a la excepción a la regla de la reducción del 40 por 100 (luego limitada, por ley posterior, al 30 por 100) es si para precisar cuándo el ritmo de ingresos generados en procesos que han durado más de dos años determina que se puedan considerar regulares o habituales ha de limitarse la verificación al ejercicio concreto al que vengán referidos los rendimientos o puede tomarse en consideración el examen de un periodo más amplio.

La Sala considera que tal interrogante, pese a su indudable interés general para la interpretación de la norma -entre otras razones porque de su respuesta derivaría la posibilidad de que en unos ejercicios hubiera lugar a la reducción y en otros no, en vez de negarla con carácter general para todos ellos-, no está precisado de esclarecimiento en este particular asunto, justamente porque a la misma



PREOCUPARSE DE LOS PROFESIONALES DE LA ABOGACÍA GENERA VALOR AÑADIDO DESAYUNO INFORMATIVO

Doctora María Cruz Martín Delgado Presidenta de La Sociedad Española de Medicina Intensiva, Crítica y Unidades Coronarias y directora del área de salud del ISDE

“Proyecto HUCI. Un reto convertido en realidad”

Sr. Manel Atserias Luque Presidente de ISMA-MHILP

Sr. Tomás Gabriel García Micó Vicepresidente de ISMA-MHILP

“Un día sin preocuparnos por la salud mental de los abogados:
425,98€ perdidos por abogado”

Sr. Carlos Bel Responsable de Capital Humano de PwC Cataluña

“Medidas de flexibilización del trabajo en una Big4”

conclusión se llega a través de los dos métodos.

Si nos atenemos sólo a los rendimientos percibidos en 2009, se trata de un único ingreso, reflejado en una sola factura de 46 que emitió en todo el año (2%), que comporta el 22% de los ingresos de la actividad como abogado. Si se amplía el espectro tomando en cuenta un lapso temporal más amplio, lo que no resulta admisible es seleccionar arbitrariamente un periodo de tiempo que, predeterminadamente, vaya a arrojar el resultado apetecido o buscado, tal como ha realizado el TEAR de Madrid con el beneplácito de la Sala sentenciadora, pues no sólo se eligen rendimientos de tres periodos alternos, prescindiendo de los intermedios, sino que uno de ellos, el de 2011, es posterior al ejercicio examinado y, por ello, completamente superfluo e inservible para analizar la naturaleza y características de los rendimientos que se percibieron en 2009.

Quiere ello decir que no es necesario para la decisión de este recurso de casación determinar la cuestión relativa al periodo que puede ser observado para vislumbrar en él las notas de la regularidad o habitualidad en la percepción de rendimientos irregulares que, por ello, los transforme fiscalmente en regulares, con privación del efecto favorable de la reducción. Y no lo es porque, en todo caso, cualquiera que fuera la perspectiva temporal que sirviera de canon de comprobación, los derivados de la singular factura litigiosa a que hemos hecho referencia, única percibida en el ejercicio 2009, serían en todo caso merecedores de la reducción, tanto si se examinan dentro del conjunto de rendimientos obtenidos ese año como si se considera un periodo más amplio; y tanto el tenido en cuenta por el TEAR como si se acoge el periodo propuesto por el recurrente en este recurso de casación, mantenido además, de modo expreso, en el acto de la vista.

Sí que procede, establecer una última precisión, dado su alcance más general, cual es que, en la estructura normativa del precepto, la regla es la reducción de los rendimientos y la excepción es su eliminación por razón de habitualidad o regularidad. Como tal excepción ha de ser tratada, lo que significa que debe evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en la excepción a dicha regla. En otras palabras, la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación.

El motivo que justifica la reducción fiscal reconocida, desde la ley del IRPF de 1978, reside en la necesidad, tanto de justicia tributaria como de capacidad económica, de mitigar los efectos de la

progresividad sobre rentas que tributan íntegramente en un solo ejercicio pero que han sido obtenidas en contraprestación de trabajos o servicios realizados en periodos de tiempo mayores, al menos de dos años conforme a la ley vigente. Por su parte, la razón de ser de la excepción debe ser comprendida en presencia de esa misma finalidad, de modo que si lo habitual o lo regular es la percepción de tales ingresos cuyos periodos de generación superen el umbral temporal legalmente previsto, en tal caso la reducción sería un privilegio irritante e injustificable, pues en nada se diferenciarían aquéllos de los obtenidos de forma regular.

En suma, en la aplicación de la excepción a la reducción, la Administración y los Tribunales de justicia habrán de ser especialmente cautos, a fin de evitar que, por una interpretación exacerbada de tales notas de habitualidad o regularidad, queden privados los contribuyentes de un derecho que la ley les reconoce, aun en casos en que no se dé un predominio de los ingresos que participasen de tales características temporales.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en “precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un periodo de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos”.

La interpretación sobre las reglas de la reducción de la base imponible y su excepción, contenidas en el artículo 32.1, párrafos primero y tercero, en la versión del precepto aplicable al periodo 2009, conduce a la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto, por ser contraria a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de esos mismos preceptos, lo que comporta como desenlace necesario la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de los actos administrativos de gestión y revisión impugnados en él, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, con reconocimiento del derecho a la reducción del 40 por 100 pretendida y a la devolución de los ingresos efectuados en tal concepto, incrementada con sus intereses pertinentes.

El objeto de la reducción aplicada es mitigar los efectos de la progresividad sobre rentas que tributan íntegramente en un solo ejercicio pero que han sido obtenidas en contraprestación de trabajos o servicios realizados en periodos de tiempo mayores, al menos de dos años conforme a la ley vigente. Vide sentencia nº 2.

TIPOS REDUCIDOS

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

3. No puede la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido efectivamente destinado a los fines que justifican la aplicación del tipo reducido, solo por el hecho de haber incumplido alguna de las obligaciones formales exigidas para el disfrute de un tratamiento fiscal más ventajoso.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 (rec. 914/2017)

El proceso contencioso-administrativo en el que fue dictada la sentencia objeto de este recurso de casación se endereza a obtener la anulación de la resolución adoptada el 27 de agosto de 2015 por el TEAR de Asturias. Esta resolución administrativa de revisión confirmó la liquidación practicada, tras la oportuna actuación inspectora, a una empresa petrolífera, por los ejercicios 2009 a 2011 del impuesto especial sobre hidrocarburos, en relación con las entregas de gasóleo bonificado realizadas desde un almacén fiscal de hidrocarburos, del que dicha compañía es titular. La misma resolución anuló la sanción anudada a dicha regularización tributaria.

La Inspección de los Tributos, el TEAR de Asturias y la Sala de instancia resuelven en el sentido en que lo han hecho porque, con independencia de si el gasóleo entregado fue destinado o no a un uso que justifica la aplicación del tipo bonificado reducido, Petrolífera Mierense, S.A., no cumplió con los requisitos que reglamentariamente se le exigen para controlar y justificar la efectiva afección del

producto a ese uso o destino. Así, la Inspección argumenta que esos requerimientos reglamentarios constituyen una exigencia sustantiva y fundamental para el control de la circulación y el destino del gasóleo a tipo bonificado. El TEAR razona que el incumplimiento de tales condiciones, impuestas por el RIE para justificar el uso o destino autorizado, no puede considerarse una mera contravención de obligaciones formales, sino una infracción de condiciones sustantivas que determinan la improcedencia del tipo reducido. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias resuelve que no se trata de meros formalismos sino de obligaciones sustanciales que no pueden dejar de cumplirse para poder recibir el gasóleo bonificado, siendo cuestión distinta el que se destine a fines autorizados.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación.

Los impuestos especiales son tributos armonizados en el seno de la Unión Europea. Inicialmente la norma armonizadora fue la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

El hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación viene constituido por la fabricación o la importación de los productos que son su objeto dentro del ámbito territorial comunitario (artículo 5.1). El devengo tiene lugar cuando los productos salen de la fábrica o del depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo, salvo que permanezcan en régimen suspensivo (artículo 7.1).

La base imponible y el tipo impositivo del impuesto especial sobre hidrocarburos se regulan en los artículos 48 y 50 LIE. Respecto de este último se

establecen distintos tipos en atención a la clase de hidrocarburo y a su destino, algunos de ellos reducidos e incluso nulos. Por ejemplo y en lo que a este litigio interesa, para gasóleos utilizables como carburantes en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, con exclusión de los del epígrafe 1.16, 78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 6 euros por 1.000 litros de tipo especial (artículo 50.1 LIE, epígrafe 1.4).

La aplicación del tipo recudido del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 LIE queda condicionada, en lo que aquí interesa, al cumplimiento de las condiciones establecidas reglamentariamente sobre la utilización realmente dada a los productos (artículo 50.3 LIE).

Esas condiciones se contienen con carácter general en el artículo 106 RIE, cuyo apartado 2 dispone: «Sólo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido (en lo sucesivo denominado “gasóleo bonificado”), los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados, con arreglo a las normas que figuran en los apartados siguientes. A estos efectos tendrán la consideración de “consumidores finales” las personas y entidades que reciban el gasóleo bonificado para utilizarlo, bajo su propia dirección y responsabilidad, en los fines previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la Ley o en un uso como combustible».

El apartado 4 del mismo precepto reglamentario dispone los requisitos en relación con los consumidores finales. En la redacción aplicable *ratione temporis* (ejercicios 2009 a 2011) regulaba las obligaciones formales que atañen a esos consumidores finales; a saber: «a) Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal (NIF).

No obstante, cuando pretendan recibir el gasóleo mediante importación o por procedimientos de circulación intracomunitaria deberán inscribirse en la oficina gestora correspondiente al lugar de consumo del gasóleo y acreditarán su condición de autorizados mediante la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial. b) Los consumidores finales deberán justificar la utilización realmente dada al gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido, cuando sean requeridos para ello por la inspección de los tributos».

Del artículo 106.4 se obtiene que la condición de consumidor final se alcanza mediante la mera declaración suscrita por el destinatario, acompañada del

NIF. No requiere autorización previa, salvo que se pretenda adquirir el gasóleo mediante importación o por procedimiento de circulación intracomunitaria, en cuyo caso es necesaria la inscripción en la oficina gestora correspondiente al lugar del consumo [la AEAT maneja una base de datos en la que aparecen los consumidores finales, a título meramente informativo y sin relevancia alguna en orden a adquirir tal condición].

El artículo 15.11 LIE dispone que cuando no se justifique el uso o el destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno.

Asimismo, la condición de consumidor final se adquiere mediante una declaración suscrita a tal fin, acompañada del NIE, condición que se deberá acreditar ante el suministrador (sólo es exigible una inscripción previa cuando se compre el producto mediante importación o circulación intracomunitaria), quien queda obligado a comprobar tal circunstancia.

El suministrador debe hacer frente al tributo sin beneficio alguno (exención o tipo reducido) cuando debido a las irregularidades en la circulación del producto objeto del impuesto (entre ellas, el incumplimiento de las obligaciones formales), antes de su recepción por los destinatarios, no se justifica el uso o destino que determinó la aplicación de la ventaja fiscal.

En relación con las consecuencias del incumplimiento de las exigencias formales exigidas para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha afirmado que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto.

El TJUE reconoce que los Estados miembros, haciendo uso del margen de apreciación de que disponen para adoptar medidas contra la evasión y el fraude en la venta de combustible, pueden adoptar medidas de control apropiadas para la consecución de tal objetivo, que no exceden de lo necesario para alcanzarlo. Esto es, pueden imponer a los interesados el cumplimiento de determinados requisitos formales que resulten proporcionados.

Sin embargo, el TJUE deja abierta la puerta para que los Estados miembros puedan reprimir tales incumplimientos formales mediante la imposición de una multa, siempre con respeto al Derecho de la Unión y a sus principios generales, entre ellos, el de proporcionalidad (apartado 40). Pero desde luego rechaza como desproporcionado que se elimine el beneficio fiscal (tipo reducido o exención) por el mero hecho del incumplimiento, con abstracción de si se ha cumplido materialmente el destino al que el legislador condiciona la aplicación de la ventaja.

Consecuencia de todo lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso.

No obstante, uno no de esos requisitos es que el gasóleo se destine al consumo y que, por lo tanto, quien lo reciba sea un consumidor final. Tienen la condición de consumidor final las personas y entidades que reciban el gasóleo para utilizarlo, bajo su propia dirección y responsabilidad, en los usos señalados en el artículo 54.2 LIE o como combustible.

En el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber este fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si se acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo, en el bien entendido de que la carga de la prueba de tal hecho pecha sobre el suministrador.

El modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido (o, en su caso, la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición. No obstante, nada impide que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho, correspondiendo la carga de la prueba al suministrador.

TEAC

REDUCCIÓN IRPF

ARRENDAMIENTOS DE TEMPORADA

4. Debe aplicarse la reducción por conformidad, a pesar de haber suscrito el sujeto pasivo acta de disconformidad, respecto de las regularizaciones a las que expresamente dio conformidad en las alegaciones formuladas.

Resolución del TEAC de 5 de abril de 2018.

En fecha 28 de octubre de 2014 el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid dictó acuerdo de liquidación correspondiente al IS 2010 y 2011 del que resultaba una cantidad a ingresar de 598.325,29 euros, de los que 524.821,56 euros correspondían a cuota y 73.503,73 euros a intereses. El acuerdo se notificó el 28 de octubre de 2014.

las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción a X SA por el IS 2010 y 2011 de 361.103,17 euros, por infracción tributaria grave del artículo 191.1 de la LGT impuesta por acuerdo de fecha 28 de octubre de 2014 del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, notificado el 28 de octubre de 2014.

Disconforme con los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, X SA presentó el 18 de noviembre de 2014 reclamaciones económico-administrativas contra las mismas, registradas con los números 00-6676-14 y 00-6683-14, respectivamente mediante escritos en los que solicitaba la puesta de manifiesto de los expedientes para formular alegaciones.

El TEAC estima el recurso.

El TEAC, acogiendo la doctrina del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en concreto sobre el elemento subjetivo la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011 (RG 1013/2009) y de 21 de mayo de 2015 (RG 1564/2012).

Por ello cualquier análisis de la motivación, objeto de este recurso, debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él.

Así pues, se rechaza la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo, dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia.

El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa) “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6).

La misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los

específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta».

Asimismo, debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010, la cual concluye que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad.

En el mismo sentido se ha resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad.

La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente.

Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio.

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico.

En este sentido, si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede compren-

No puede la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso. Vide sentencia nº 3.

derse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las citadas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: “hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico” o “Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere” o “sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados”, se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de

motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora

En el caso planteado, el acuerdo sancionador parte de la descripción de los elementos objetivos del tipo infractor y examina después las normas incumplidas, que el sujeto infractor conocía, llegando a la conclusión de que el incumplimiento de tales normas no ha podido deberse a una interpretación razonable de las mismas pues, a la postre, se considera que no son lo suficientemente complejas. Es decir, los acuerdos no identifican tipicidad con culpabilidad, que es lo proscrito en virtud de la prohibición de “automatismos” en la imposición de sanciones, sino que, a la vista de la claridad de las normas incumplidas, concluyen que su incumplimiento solo puede deberse a la falta de diligencia del reclamante. ■



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

en breve

En el presente artículo se realiza un estudio integral del impuesto sobre sucesiones y donaciones para el ejercicio 2018, comprendiendo tanto la regulación estatal, como la regulación normativa de las Comunidades Autónomas. En esta primera entrega del artículo se abordan: Cantabria, Comunidad Valenciana, Islas Baleares, Extremadura, Galicia, Región de Murcia y las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya.

sumario

- Introducción
- Notas principales del Impuesto
 - Normativa aplicable
 - Esquema del impuesto
- Regulación estatal del ISD
 - Determinación de la base imponible
 - Determinación de la base liquidable: reducciones aplicables a la base imponible
 - Determinación de la cuota íntegra: tarifa estatal del artículo 21 Ley del ISD
 - Determinación de la cuota líquida
- Regulación autonómica del ISD

autor

Clara Jiménez, Socia de Fiscal de Pérez-Llorca
Daniel Olábarri, Abogado de Fiscal de Pérez-Llorca
Yi Zhou, Abogado de Fiscal de Pérez-Llorca



INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”) es un impuesto que grava incrementos patrimoniales obtenidos por las personas físicas a título gratuito, ya sea por causa de muerte, por donaciones *inter vivos*, o derivadas de contratos de seguros de vida.

Se trata de un impuesto que ha sido cedido a las Comunidades Autónomas (“CCAA”)¹, las cuales tienen competencias normativas que incluyen (i) la fijación de reducciones en la base imponible, (ii) la posibilidad de establecer la tarifa del impuesto, (iii) de regular las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, (iv) de establecer deducciones y bonificaciones de la cuota y (v) competencias ejecutivas en materia de gestión, recaudación e inspección.

La atribución de competencias normativas a las CCAA ha provocado que, a día de hoy, sean notables las diferencias entre la carga impositiva que afecta a los contribuyentes en función de la residencia de éstos. Como consecuencia, es necesario hacer un análisis comparativo de los regímenes previstos en cada una de las CCAA y territorios forales, con el fin de tener un esquema conjunto del ISD en el territorio de aplicación de dicho impuesto.

Este artículo tiene como finalidad exponer las distintas reducciones, tarifas, coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones que han sido aprobadas por el Estado, así como las aprobadas por las CCAA. Para ello se incluye, en primer lugar, un resumen de la normativa estatal y, a continuación, un resumen de la normativa aplicable en las distintas CCAA.

NOTAS PRINCIPALES DEL IMPUESTO

Normativa aplicable

El ISD se encuentra sujeto a normativa de diferente ámbito territorial, desde convenios

¹ De acuerdo con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CCAA.

o tratados internacionales, a normativa de carácter estatal, autonómico y foral.

Respecto a la normativa comunitaria, si bien se trata de una materia sujeta a derecho propio de cada uno de los Estados Miembros, sí que existe normativa europea que puede afectar el régimen fiscal nacional, dentro de la cual conviene destacar el Reglamento UE/650/2012, relativo a la competencia, ley aplicable, reconocimiento ejecución de las resoluciones, aceptación y ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa*, y creación de un certificado sucesorio europeo.

Por su parte, los elementos esenciales y el régimen jurídico general aplicable al régimen común, se encuentran regulados en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (“**Ley del ISD**”), de carácter estatal. Dicha ley se desarrolla a través del Reglamento del ISD aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (“**Reglamento del ISD**”), así como a través de las Órdenes por las que se establecen los precios medios aplicables a la gestión de distintos impuestos o mediante las que se establecen los modelos de autoliquidación del ISD.

Los puntos de conexión que determinan si resulta de aplicación la normativa anterior o si, por el contrario, resulta de aplicación la normativa autonómica, vienen recogidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Asimismo, para determinar la normativa aplicable debe tenerse en cuenta la Disposición Adicional Segunda de la Ley del ISD, por medio de la cual se adecua la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12).

Por último, existen regímenes forales específicos aplicables a los territorios forales, a los que por tanto no aplica el régimen estatal descrito en los apartados anteriores.

La Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco tienen competencias de regulación en materia de ISD propias y no cedidas (como sucede con las CCAA a las que resulta de aplicación el régimen común). Los territorios de Derecho foral tienen competencias para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, asumiendo igualmente las competencias de exacción, gestión, liquidación y recaudación del ISD.

En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, ésta es la única Comunidad Autónoma que cuenta con competencia plena en materia fiscal ya que, en virtud del Convenio Económico², tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. Las principales normas reguladoras del ISD en Navarra son el Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del ISD y el Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del ISD.

Por su parte, los Territorios Históricos del País Vasco, establecen el régimen jurídico general aplicable al ISD en su ámbito territorial, ya que en virtud del Concierto Económico³, las instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Esquema del impuesto

El cálculo del Impuesto se realiza siguiendo el siguiente esquema:

- **Cálculo de la base imponible:** la base imponible del ISD es el valor neto de la adquisición, entendiéndose como tal

² Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

³ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

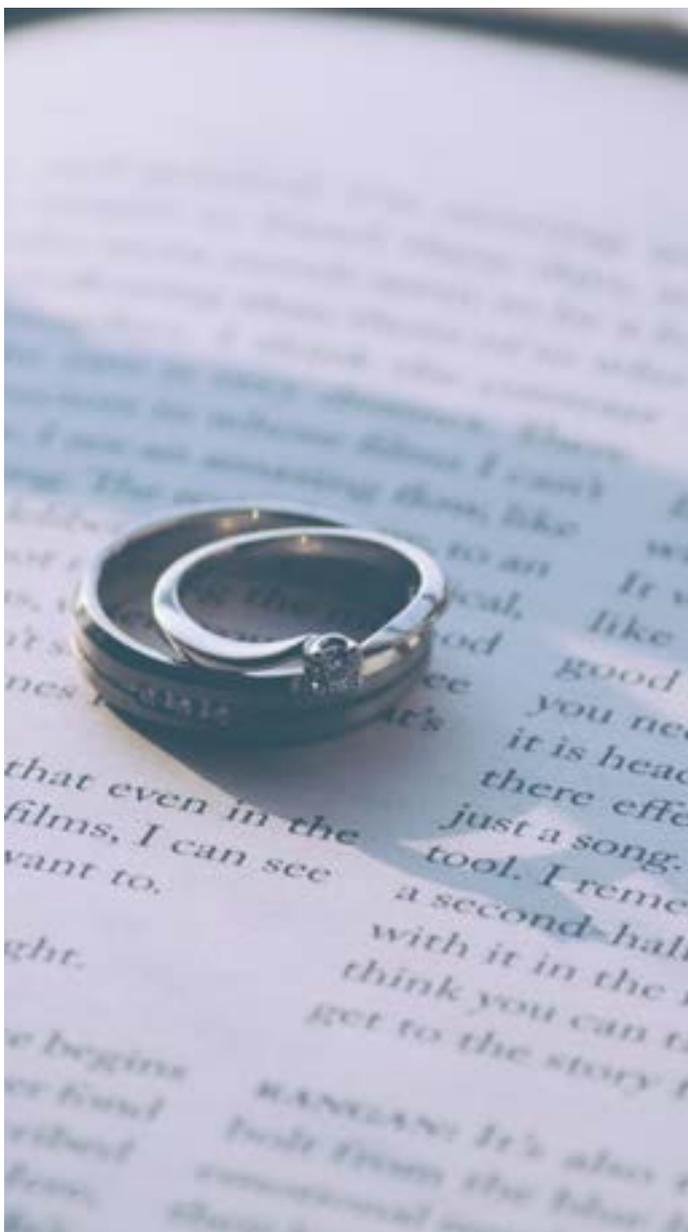


A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

el valor real de los bienes y derechos minorado en las cargas y deudas que fueren deducibles.

- **Cálculo de la base liquidable:** la base liquidable del ISD se obtiene mediante la aplicación a la base imponible, calculada conforme al apartado anterior, las reducciones estatales (que pueden ser mejoradas, en su caso, por las autonómicas), y/o las reducciones autonómicas o forales.



- **Cálculo de la cuota íntegra:** la cuota íntegra del ISD es el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa autonómica correspondiente, o en su defecto, la tarifa prevista en el artículo 21 de la Ley del ISD. En el caso de los territorios forales, se aplica el tipo de gravamen previsto en la normativa aplicable en los mismos.

- **Cálculo de la cuota líquida:** en el caso de las CCAA de régimen común, una vez se obtiene la cuota íntegra del ISD, se le aplican a la misma los coeficientes multiplicadores de la legislación autonómica correspondiente, o en su defecto, los previstos en el artículo 22 de la Ley del ISD. Al resultado, se le aplican, a su vez, las deducciones y bonificaciones de la normativa estatal y las establecidas en la normativa autonómica, lo que dará como resultado la cuota líquida del ISD. En cambio, en el caso de los territorios de Derecho foral, no serán de aplicación coeficientes multiplicadores sobre la cuota íntegra, minorándose únicamente por aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

REGULACIÓN ESTATAL DEL ISD

Determinación de la base imponible

Para la determinación del valor de las adquisiciones *mortis causa*, se sigue el siguiente esquema:

- + Valor real de los bienes y derechos atribuidos a título hereditario
- + Valor real de los bienes que deben ser objeto de adición
- Cargas, deudas y gastos deducibles
- + Valor del ajuar doméstico

Para la determinación del valor de las adquisiciones *inter vivos*, se sigue el siguiente esquema:

- + Valor real de los bienes donados
- Cargas y deudas deducibles

Determinación de la base liquidable: reducciones aplicables a la base imponible

La base liquidable del ISD se obtiene aplicando a la base imponible las reducciones aprobadas por la Comunidad Autónoma correspondiente. Estas reducciones se practicarán con el siguiente orden: en primer

lugar, las del Estado y, a continuación, las de las CCAA.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deben especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

Reducciones *mortis causa*

Clasificación	Beneficiarios	Importe de la reducción
Parentesco	Grupo I Descendientes y adoptados menores de 21 años	- 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente - Límite: 47.858,59 euros
	Grupo II Descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes	15.956,87 euros
	Grupo III Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad	7.993,46 euros
	Grupo IV Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños	No hay reducción



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

Otras reducciones aplicables a las adquisiciones *mortis causa* son las siguientes:

Clasificación	Requisitos	Importe de la reducción
Discapacidad del sujeto pasivo	Discapacidad \geq 33% e inferior al 65%	47.858,59 euros
	Discapacidad \geq 65%	150.253,03 euros
Seguros de vida	Beneficiario: Cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado	100%, con el límite de 9.195,49 euros
	Seguros de vida que traigan causa de actos de terrorismo o misiones humanitarias	100%
Adquisición de "empresas familiares"	<ol style="list-style-type: none"> La adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida (cuando no existan, la reducción se extiende a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta 3º grado). A la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades les resulte de aplicación la exención regulada en artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ("LIP"). La adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante. 	95%
Vivienda habitual de la persona fallecida	<ol style="list-style-type: none"> Los causahabientes sean el cónyuge, los ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. La adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante. 	95%, con el límite de 122.606,47 euros
Bienes integrantes del patrimonio histórico, artístico o cultural	<ol style="list-style-type: none"> Los causahabientes sean el cónyuge, los descendientes o adoptados del causante. La adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante. 	95%
Bienes que fueran objeto de dos o más transmisiones <i>mortis causa</i>	<ol style="list-style-type: none"> Los bienes sean transmitidos en un período máximo de 10 años a favor de descendientes. 	Importe de lo satisfecho por el ISD en las transmisiones precedentes

Reducciones inter vivos

Clasificación	Requisitos	Importe de la reducción
Adquisición de “empresas familiares”	<ol style="list-style-type: none"> 1. La transmisión se realice en favor del cónyuge, de los descendientes o adoptados del donante. 2. A la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades les resulte de aplicación la exención regulada en artículo 4.Ocho de la LIP. 3. El donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente o en grado de absoluta o gran invalidez. 4. Si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, que dejara de ejercer y percibir remuneraciones por ello desde el momento de la transmisión. 5. El donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención del IP durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación. 	95%
Bienes integrantes del patrimonio histórico, artístico o cultural	<ol style="list-style-type: none"> 1. El donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente o en grado de absoluta o gran invalidez. 2. El donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención del IP durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación. 	95%

Por su parte, la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias (la “Ley 19/1995”), establece en su artículo 9 una reducción adicional para la transmisión de explotaciones agrarias ya sea *mortis causa* o *inter vivos*, que cumplan los requisitos previstos en dicho artículo.

Determinación de la cuota íntegra: tarifa estatal del artículo 21 Ley del ISD

La cuota íntegra del ISD se obtiene aplicando a la base liquidable la escala aprobada por la Comunidad Autónoma correspon-





A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

diente. En caso de que ésta no hubiera aprobado dicha escala o en caso de que la normativa autonómica no resultara de aplicación, la escala aplicable sería la siguiente:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable
0,00	0	7.993,46	7,65%
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50%
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35%
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20%
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05%
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90%
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75%
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60%
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45%
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30%
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15%
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70%
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25%
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50%
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75%
797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00%

Determinación de la cuota líquida

Coefficientes multiplicadores del artículo 22 Ley del ISD

La cuota líquida del ISD se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos

del patrimonio preexistente que hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma correspondiente. En caso de que ésta no hubiera aprobado dichos coeficientes o en caso de que la normativa autonómica no resultara de aplicación, los coeficientes aplicables serían los siguientes:

Patrimonio preexistente Euros	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Deducciones y bonificaciones de la normativa estatal

Cuando la sujeción al ISD se produzca por obligación personal, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir de la cuota la menor de las cantidades siguientes:

1. El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar, que afecte al incremento patrimonial que ha sido sometido a gravamen en España.
2. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hayan sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

La normativa estatal prevé asimismo en su artículo 23 unas bonificaciones aplicables a determinados supuestos relacionados con Ceuta y Melilla.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las CCAA serán compatibles con las establecidas en la normativa estatal. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

REGULACIÓN AUTONÓMICA DEL ISD

Para el ejercicio 2018, algunas CCAA ya han aprobado sus leyes de presupuestos o de medidas fiscales para dicho ejercicio. Destacamos que se incluyen en esta primera entrega del artículo la mayoría de las CC.AA que ya han introducido cambios a la fecha del envío de dicho artículo a la revista (i.e. Islas Baleares, Cantabria, Castilla y León, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, La Rioja, la Región de Murcia y las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya).

Se dejan para la segunda entrega de este artículo las CC.AA que, a la fecha de su envío, (i) hay previsión de que vayan a introducir cambios para este ejercicio pero que todavía no han sido publicados; o (ii) algunas CC.AA. para las que no hay previsión de que vayan a introducir cambios para este ejercicio porque no hay proyecto de reforma alguno.

ISLAS BALEARES

La normativa autonómica relativa al ISD en las Islas Baleares se encuentra recogida en el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado (“DL 1/2014”).

La Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Las Illes Balears, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (“Ley 13/2017”) no introduce ninguna modificación en relación con el ISD.

Reducciones aplicables a la base imponible

El DL 1/2014 prevé distintas reducciones que se pueden clasificar en (i) mejoras sobre las reducciones previstas en la normativa estatal, y (ii) reducciones propias.

Adquisiciones *mortis causa*

Mejoras sobre las reducciones estatales

– **Parentesco:** se aplican las siguientes reducciones en función del grado de parentesco, según los Grupos contemplados en la normativa estatal:

- a. Grupo I: 25.000 euros, más 6.251 euros por cada año menos de vein-



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

tiuno que tenga el causahabiente. La reducción no podrá ser superior a 50.000 euros.

b. Grupo II: 25.000 euros.

c. Grupo III: 8.000 euros.

d. Grupo IV: 1.000 euros.

– **Discapacidad:** se aplica una reducción para personas con discapacidad que adquieran una herencia según la naturaleza y el grado de minusvalía⁴:

a. Minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 33% e inferior al 65%: 48.000 euros.

b. Minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 65%: 300.000 euros.

c. Minusvalía psíquica de grado igual o superior al 33%: 300.000 euros.

– **Adquisición de la vivienda habitual:** reducción del 100% del valor de la vivienda habitual del causante con el límite máximo de 180.000 euros⁵.

– **Seguro sobre la vida:** se aplica una reducción del 100% con el límite de 12.000 euros respecto de las cantidades percibidas por los beneficiarios de los contratos de seguros de vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente o descendiente.

– **Adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** se prevé la misma reducción prevista en la normativa estatal (i.e. 95%) si bien la adquisición solamente debe mantenerse durante cinco años. Durante el mismo

periodo, no podrán realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

La reducción será del 99% cuando se trate de bienes y derechos afectos a una empresa cultural, científica o de desarrollo o cuando se trate de una empresa deportiva.

– **Adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural:** se aplicará una reducción del 99% cuando en la base imponible correspondiente a la adquisición por causa de muerte del cónyuge o de los descendientes de la persona fallecida, se encuentren bienes comprendidos en el patrimonio histórico o cultural de las Islas Baleares.

En el caso de que los bienes sean integrantes del patrimonio histórico español o patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas la reducción será del 95%.

En ambos supuestos se exige el mantenimiento de la adquisición durante los cinco años siguientes a la muerte del causante.

– **Transmisión consecutiva de bienes:** se incrementa el periodo máximo de 10 años previstos en la normativa estatal hasta 12 años para la aplicar dicha reducción.

Reducciones propias

– **Adquisición *mortis causa* de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico o en áreas de interés agrario:** se aplicará a la base imponible una reducción del 95% del valor del terreno cuando por causa de

⁴ Los grados de minusvalía deben entenderse como grados de discapacidad, de acuerdo con el baremo que hace referencia el artículo 367 del texto refundido de la Ley general de la Seguridad Social, aprobado por el Real decreto legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

⁵ Para que sea de aplicación las mencionadas reducciones, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 23 del DL 1/2014.

muerte le corresponda al cónyuge, a los ascendientes o descendientes del causante un terreno situado en áreas de suelo rústico protegido o en un espacio de relevancia ambiental. El mismo porcentaje de reducción se aplicará a las adquisiciones *mortis causa* de participaciones en entidades y sociedades mercantiles cuyo activo esté constituido por terrenos donde como mínimo el 33% de la extensión esté situado en una de las áreas de suelo rústico protegido o en un espacio de relevancia ambiental⁶.

– **Adquisición de dinero en metálico para la creación de nuevas empresas y empleo:** se establece una reducción del 50% para la adquisición de dinero por causa de muerte que se destine a la creación de una empresa individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones⁷.

– **Adquisiciones de bienes culturales para la creación de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico:** se establece una reducción del 50% para la adquisición de bienes culturales que se destinen a la creación de una empresa individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones de una empresa cultural científica o de desarrollo tecnológico⁸.

Adquisiciones de bienes para la creación de empresas deportivas: se establece una reducción del 70% para la adquisición de bienes que se destinen a la creación de una empresa individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones de una empresa deportiva⁹.

Adquisiciones *inter vivos*

Mejoras sobre las reducciones estatales

– **Donación de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** se prevé la misma reducción prevista en la normativa estatal (i.e. 95%) con las siguientes especialidades:

- a. Que el donante tenga 60 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b. Mantenimiento de la adquisición durante los cinco años siguientes a la escritura de donación (salvo que fallezca en ese plazo).
- c. El donatario no podrá realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

– **Adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural:** se prevé las mismas reducciones previstas para la adquisición *mortis causa*.

Reducciones propias

– **Adquisición *inter vivos* de vivienda habitual por parte de determinados colectivos:** se aplicará una reducción del 57% cuando en la base imponible correspondiente a una donación a favor de hijos o descendientes del donante menores de 36 años, o hijos o descendientes del donante discapacitados con un grado de minusvalía psíquica igual o superior al 33%, se incluya un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de las citadas personas¹⁰.

⁶ Para que sea de aplicación las mencionadas reducciones, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 32 del DL 1/2014.

⁷ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 28.1 del DL 1/2014.

⁸ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 28 bis del DL 1/2014.

⁹ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 28 ter del DL 1/2014.

¹⁰ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 48 del DL 1/2014.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

- **Donaciones a patrimonios protegidos titularidad de personas con discapacidad:** se aplicará una reducción del 99% que será compatible con la reducción por adquisición *inter vivos* de vivienda habitual a las donaciones que constituyan aportaciones a patrimonios protegidos.
- **Donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda:** se aplicará una reducción del 57% en las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual¹¹.
- **Adquisiciones *inter vivos* de bienes y derechos afectos a actividades económicas o por adquisición de participaciones sociales en entidades, cuando se mantengan puestos de trabajo:** se prevé una reducción a favor del cónyuge y descendientes del 99% para la adquisición lucrativa *inter vivos* de una empresa individual o negocio profesional siempre y cuando el donatario mantenga los puestos de trabajo de la empresa o negocio recibido durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación¹².
- **Donaciones dinerarias de padres e hijos a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado por creación de nuevas empresas y empleo:** se aplicará una reducción del 50% a la donación de padres a hijos o a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones¹³.
- **Donaciones dinerarias de padres e hijos a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado por creación de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico:** se aplicará una reducción del 70% a la donaciones de padres a hijos o a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado, que se destinen a la creación de una empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones¹⁴.
- **Donaciones dinerarias de padres e hijos a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado por creación de empresas deportivas:** se aplicará una reducción del 70% a la donación de padres a hijos o a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado que se destinen a la creación de una empresa deportiva, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones¹⁵.

Tarifa autonómica aplicable

Baleares distingue entre tarifas para las adquisiciones *mortis causa* y las *inter vivos*:

- Adquisiciones *mortis causa* por el cónyuge, ascendientes o descendientes:

¹¹ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 50 del DL 1/2014.

¹² Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 43 del DL 1/2014.

¹³ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 45 del DL 1/2014.

¹⁴ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 45 bis del DL 1/2014.

¹⁵ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 45 ter del DL 1/2014.

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable
0,00	0,00	700.000	1%
700.000	7.000	300.000	8%
1.000.000	31.000	1.000.000	11%
2.000.000	141.000	1.000.000	15%
3.000.000	291.000	En adelante	20%

– Adquisiciones *mortis causa* por el resto de sujetos pasivos:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable
0	0	8.000	7,65%
8.000	612	8.000	8,50%
16.000	1.292	8.000	9,35%
24.000	2.040	8.000	10,20%
32.000	2.856	8.000	11,05%
40.000	3.740	8.000	11,90%
48.000	4.692	8.000	12,75%
56.000	5.712	8.000	13,60%
64.000	6.800	8.000	14,45%
72.000	7.956	8.000	15,30%
80.000	9.180	40.000	16,15%
120.000	15.640	40.000	18,70%
160.000	23.120	80.000	21,25%
240.000	40.120	160.000	25,50%
400.000	80.920	400.000	29,75%
800.000	199.920	En adelante	34%

– Adquisiciones *inter vivos*:

Coeficientes multiplicadores

Para las adquisiciones *inter vivos*, resulta de aplicación las mismas tarifas indicadas en el punto (ii) anterior, con independencia del grado de parentesco.

La normativa autonómica de Baleares prevé los siguientes coeficientes multiplicadores en función de si las adquisiciones son *mortis causa* o *inter vivos*:



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

– Adquisiciones *mortis causa*:

Patrimonio preexistente euros	Relación de parentesco por Grupos			
	I y II	III ¹⁶	III ¹⁷	IV
De 0 a 400.000	1,0000	1,2706	1,6575	1,7000
De 400.000 a 2.000.000	1,0500	1,3341	1,7000	1,7850
De 2.000.000 a 4.000.000	1,1000	1,3977	1,7850	1,8700
Más de 4.000.000	1,2000	1,5247	1,9550	2,0400

– Adquisiciones *inter vivos*:

Patrimonio preexistente euros	Relación de parentesco por Grupos			
	I y II	III ¹⁸	III ¹⁹	IV
De 0 a 400.000	1,0000	1,5882	1,9500	2,0000
De 400.000 a 2.000.000	1,0500	1,6676	2,0000	2,1000
De 2.000.000 a 4.000.000	1,1000	1,7471	2,1000	2,2000
Más de 4.000.000	1,2000	1,9056	2,3000	2,4000

Deducciones y bonificaciones

Adquisiciones *mortis causa*

La normativa autonómica no dispone ninguna deducción adicional a las previstas en la normativa estatal para las adquisiciones por causa de muerte.

No obstante, el DL 1/2014 prevé la siguiente bonificación:

- **Bonificación en las adquisiciones *mortis causa*:** se prevé una bonificación del 99% en las adquisiciones *mortis causa* de los contribuyentes de los grupos I y II de parentesco.

Adquisiciones *inter vivos*:

La normativa autonómica contempla una

deducción propia en las adquisiciones *inter vivos*:

- **Deducción en las adquisiciones de sujetos incluidos en los grupos I y II de parentesco:** en las adquisiciones lucrativas *inter vivos*, a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco, les será de aplicación una deducción cuyo importe será el resultado de restar a la cuota líquida la cuantía derivada de multiplicar la base liquidable por un tipo porcentual del 7%²⁰.

Asimismo, el DL 1/2014 prevé la siguiente bonificación para las adquisiciones *inter vivos*:

- **Bonificaciones en las adquisiciones *inter vivos*:** se aplica una bonificación para las donaciones resultantes de cesiones de inmuebles a cambio de pen-

¹⁶ Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad.
¹⁷ Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad.
¹⁸ Colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad.
¹⁹ Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad.
²⁰ Para la aplicación de la citada deducción habrá que atender a los requisitos del artículo 54 DL 1/2014.

siones de alimentos vitalicias. La bonificación se aplica a la cuota íntegra y su cuantía dependerá del grado de parentesco²¹:

- a. 70% cuando el parentesco de la persona cesionaria del bien, respecto de la persona cedente, sea uno de los que integran el grupo III.
- b. 73% cuando el parentesco de la persona cesionaria del bien, respecto de la persona cedente sea uno de los que integren el grupo IV.

CANTABRIA

La normativa autonómica relativa al ISD en Cantabria se encuentra recogida en el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado (“DL 62/2008”).

El DL 62/2008 se ha visto modificado por la Ley de Cantabria 9/2017, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (“Ley 9/2017”).

Reducciones aplicables a la base imponible

El DL 62/2008 dispone distintas reducciones que se pueden clasificar en (i) mejoras sobre las reducciones previstas en la normativa estatal, y (ii) reducciones propias.

Adquisiciones *mortis causa*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Ámbito subjetivo:** se asimilan las parejas de hecho a los cónyuges a los efectos de la aplicación de las reducciones estatales.
- **Parentesco:** se aplican las siguientes reducciones en función del grado de parentesco para las adquisiciones *mortis causa*:

Grupo	Reducción
Grupo I	50.000 euros más 5.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente
Grupo II²²	50.000 euros
Grupo III	25.000 para los colaterales de segundo grado por consanguinidad y 8.000 euros para el resto
Grupo IV	No existe reducción por parentesco

²¹ Para que sea de aplicación la mencionada bonificación, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 53 bis del DL 1/2014.

²² A partir del 1 de marzo de 2017 se asimilan a los descendientes incluidos en el Grupo II, las personas llamadas a herencia y pertenecientes a los Grupos III y IV vinculadas al causante incapacitado (i.e. tutores legales judicialmente declarados).



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

- **Discapacidad:** se aplica una reducción para personas con discapacidad que adquieran una herencia.

- a. Si el grado de discapacidad se encuentra entre el 33% y el 65%, la reducción será de 50.000 euros sobre la base imponible.
- b. Si el grado de discapacidad fuese superior al 65%, la reducción de la base imponible será 200.000 euros.

- **Seguro de vida:** se aplica una reducción del 100%, con un límite de 50.000 euros, respecto de las cantidades percibidas por los beneficiarios de los contratos de seguros de vida cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptado o adoptante.

- **Adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** se mantiene la reducción estatal del 99% con la peculiaridad de establecer un requisito de permanencia de cinco años (salvo fallecimiento del adquirente) e incluir una mención expresa a empresas o negocios relacionados con la producción y comercialización del sector ganadero, agrario o pesquero.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción sería aplicable hasta será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el cuarto grado y a falta de estos último, a cualquier adquirente que mantenga la adquisición tendrán derecho a la reducción cuando cumplan el resto de los requisitos impuestos por el artículo 5.9 DL 62/2008.

- **Adquisición de vivienda habitual:** se iguala el porcentaje de reducción al de la normativa estatal, que se sitúa en el 95% (anteriormente se preveía un 99%), siempre que sean de aplicación los requisitos contemplados en el artículo 5.4 DL 62/2008.

Esta reducción tiene un límite de 125.000 euros.

- **Adquisiciones de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural:** se establece una reducción del 95% con el requisito de permanencia de cinco años dentro del patrimonio del adquirente.
- **Transmisiones sucesivas:** se podrá deducir de la base imponible el importe satisfecho por el ISD en transmisiones anteriores, cuando un mismo bien haya sido objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* a favor de descendientes en un plazo de diez años.

Reducciones propias

- **Adquisición *mortis causa* de la reversión de patrimonios protegidos:** Se prevé una reducción del 100% para adquisiciones patrimoniales *mortis causa* realizadas como consecuencia de la reversión de bienes aportados a patrimonios protegidos al aportante en caso de extinción del patrimonio por fallecimiento de su titular.

Adquisiciones *inter vivos*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Donación de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** se aplica una reducción del 99% para transmisiones *inter vivos* de una empresa, negocio o participaciones, incluidas las empresas o negocios relacionados con la producción y comercialización del sector ganadero, agrario o pesquero, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 5.9 DL 62/2008.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción sería aplicable hasta será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el cuarto grado y a falta de estos último, a cualquier adquirente que mantenga la adquisición tendrán

derecho a la reducción cuando cumplan el resto de los requisitos impuestos por el artículo 5.9 DL 62/2008.

- **Donación de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural:** se establece una reducción del 95%²³.

Reducciones propias

- **Aportación al patrimonio protegido de personas con discapacidad:** se aplica una reducción del 100% a la base imponible, a la parte que, por exceder del importe máximo fijado por la ley para tener consideración de rendimientos del trabajo personal para el contribuyente con discapacidad, quede sujeta al ISD. La base imponible de la reducción no podrá exceder de 100.000 euros.

Tarifa autonómica aplicable

La tarifa aplicable para la determinación de la deuda del ISD en Cantabria es la siguiente:



Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable
0,00	0,00	7.993,46	7,65%
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50%
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35%
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20%
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05%
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90%
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75%
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60%
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45%
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30%
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15%
119.757,67	15.606,22	39.877,15	18,70%
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25%
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50%
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75%
797.555,08	199.291,40	En adelante	34%

²³ Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 5.10 del DL 62/2008.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

No obstante, en el caso de transmisiones lucrativas entre vivos a favor de contribuyentes de los Grupos I y II, la tarifa aplicable será la siguiente:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable
0,00	0,00	50.000	1%
50.000	500	50.000	10%
100.000	5.500	300.000	20%
400.000	65.500	En adelante	30%

Coeficientes multiplicadores

La normativa autonómica de Cantabria prevé los siguientes coeficientes multiplicadores:

Patrimonio preexistente euros	Relación de parentesco por Grupos		
	I y II	III	IV
De 0 a 403.000	1,0000	1,5882	2,0000
De 403.000,01 a 2.007.000	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.000,01 a 4.020.000	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.000	1,200	1,9059	2,4000

Deducciones y bonificaciones

Adquisiciones *mortis causa*

Se prevé la siguiente deducción propia en Cantabria:

- **Tasa por valoración previa de inmuebles:** el sujeto pasivo se podrá deducir la tasa por valoración previa de inmuebles en los supuestos de adquisición *mortis causa* de aquellos bienes valorados por el perito de la Administración.

Además, la normativa autonómica prevé las siguientes bonificaciones propias para las adquisiciones *mortis causa*:

- Bonificación del 90% en las adquisiciones *mortis causa* del resto de los contribuyentes de los grupos I y II de pa-

rentesco. La bonificación anterior sería del 100% cuando las bases imponibles individuales de los contribuyentes resulten inferiores a 100.000 euros.

A este respecto, se asimilan las parejas de hecho a los cónyuges.

Adquisiciones *inter vivos*

La normativa autonómica prevé la siguiente deducción para los supuestos de adquisiciones *inter vivos*:

- **Tasa por valoración previa de inmuebles:** el sujeto pasivo se podrá deducir la tasa por valoración previa de inmuebles en los supuestos de adquisición *inter vivos* de aquellos bienes valorados por el perito de la Administración.

Asimismo, esta normativa contempla una serie de bonificaciones propias:

- **Bonificación por donación de vivienda a descendientes y adoptados:** bonificación del 99% hasta los primeros 200.000 euros del valor real de la vivienda donada siempre y cuando vaya a constituir la residencia habitual del donatario.

Se aplicará igualmente la bonificación del 99% para la adquisición de terrenos en los que se vaya a construir la vivienda habitual del donatario con el límite de 60.000 euros²⁴.

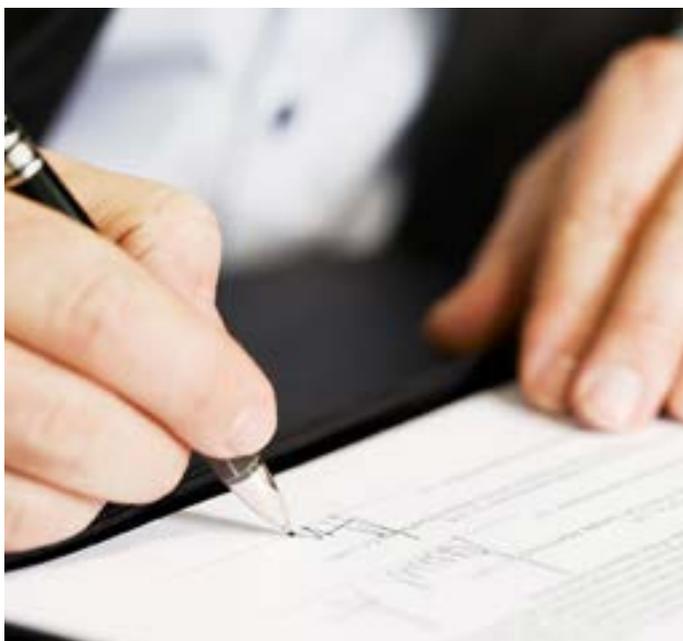
- **Bonificación por donación de vivienda al cónyuge o pareja de hecho:** existe una bonificación del 99% hasta los primeros 200.000 euros para la donación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a favor del cónyuge o pareja de hecho cuando la donación se produzca como consecuencia de una ruptura matrimonial o de la convivencia de hecho. Se aplica igualmente dicha bonificación en los supuestos de donación de terreno para la construcción de vivienda habitual con el límite de 60.000 euros²⁵.

- **Bonificación por la donación de metálico destinado a la adquisición de vivienda por el donatario:** bonificación del 99% hasta los primeros 100.000 euros para la donación de dinero en metálico para la adquisición de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a favor de descendientes, adoptados, el cónyuge o pareja de hecho. En estos dos últimos supuestos, cuando la donación se produzca como consecuencia de una ruptura matrimonial

o de la convivencia de hecho. Se aplica igualmente dicha bonificación en los supuestos de donación de terreno para la construcción de vivienda habitual con el límite de 30.000 euros²⁶.

- **Bonificación por la donación en metálico destinado a actividades económicas:** bonificación del 99% hasta los primeros 100.000 euros para la puesta en marcha de una actividad económica, la adquisición de una ya existente o de participaciones en determinadas entidades, a favor de descendientes y adoptados²⁷.

La bonificación será del 100% hasta los primeros 200.000 euros donados para las empresas que cumpliendo los establecidos del artículo 8.5 del DL 62/2008, incrementen su plantilla media total con respecto a los doce meses anteriores y mantengan dicho incremento durante los veinticuatro meses siguientes.



²⁴ Para que sean de aplicación las mencionadas bonificaciones, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 8.3 del DL 62/2008.

²⁵ Para que sean de aplicación las mencionadas bonificaciones, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 8.4 del DL 62/2008.

²⁶ Para que sean de aplicación las mencionadas bonificaciones, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 8.5 del DL 62/2008.

²⁷ Para que sean de aplicación las mencionadas bonificaciones, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 8.6 del DL 62/2008.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

CASTILLA Y LEÓN

La normativa autonómica relativa al ISD en Castilla y León se encuentra recogida en el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre (“**DL 1/2013**”).

El DL 1/2013 ha sido modificado por la Ley 7/2017, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias (“**Ley 7/2017**”).

Reducciones aplicables a la base imponible

El DL 1/2013 dispone distintas reducciones que se pueden clasificar en (i) mejoras de reducciones previstas en la normativa estatal, y (ii) reducciones propias.

Adquisiciones *mortis causa*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Parentesco:** En las adquisiciones *mortis causa* se establece una mejora aplicable a los grados de parentesco correspondientes a los grupos I y II. Por lo tanto, resultan aplicables las reducciones autonómicas y no las estatales, de acuerdo con la tabla siguiente:

Grupo	Reducción autonómica
Grupo I	60.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente
Grupo II	60.000 euros

Adicionalmente se establece una reducción variable aplicable a los grados de parentesco correspondientes a los grupos I y II calculada como la diferencia entre 400.000 euros²⁸ y la suma de las siguientes cantidades:

- Las cantidades correspondientes a las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de la normativa estatal.
- La cantidad correspondiente a la reducción que les corresponda por aplicación de las reducciones por parentesco previstas en la normativa autonómica
- Las cantidades correspondientes a las reducciones que pudieran corresponder por discapacidad, por adquisición *mortis causa* de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural, por indemnizaciones, por adquisición *mortis causa* de explotaciones agrarias y por adquisición *mortis causa* de empresas, negocios o participaciones.

- **Discapacidad:** En las adquisiciones *mortis causa* por personas con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33% e inferior al 65%, se prevé una reducción de 125.000 euros; y de 225.000 euros cuando se acredite un grado superior al 65%.

28 Aumentado por la Ley 7/2017.

- **Adquisiciones de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural:** Se establece una reducción del 99% siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 14 del DL 1/2013.
- **Adquisiciones de explotaciones agrarias o derechos de usufructo sobre las mismas:** Se establece una reducción del 99% siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 16 del DL 1/2013.
- **Adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** Se establece una reducción del 99% siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la normativa autonómica, que son distintas para adquisición de empresa individual o negocio profesional y para la adquisición de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León siempre que no coticen en mercados organizados.

Adquisiciones *inter vivos*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Donación de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** En las adquisiciones *inter vivos* de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades se establece una reducción en la base imponible del 99% del valor de adquisición de estos bienes y derechos, siempre que la entidad mantenga la plantilla global de trabajadores del año en que se produzca la donación, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante los tres años siguientes.

Reducciones propias

- **Indemnizaciones:** Se establece una reducción (con carácter retroactivo) del 99% en los siguientes supuestos y siempre que no se deba tributar en el IRPF:
 - a. Indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico, con independencia de las otras reducciones que procedan.
 - b. Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo percibidas por los herederos de las personas fallecidas como consecuencia de tales actos.
- **Adquisiciones por víctimas del terrorismo y violencia de género:** la Ley 7/2017 incluye dos nuevos supuestos de reducción del 99%: (i) cuando el causante sea víctima del terrorismo²⁹ o de la violencia de género³⁰, y (ii) cuando el adquirente sea víctima del terrorismo.

Reducciones propias

- **Donaciones al patrimonio protegido:** Se establece una reducción del 100%, con el límite de 60.000 euros para la adquisición *inter vivos*, realizada al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, constituido al amparo de la normativa sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad.
- **Donaciones a víctimas del terrorismo:** la Ley 7/2017 incluye una nueva reducción del 99% en las donaciones realizadas a víctimas del terrorismo.
- **Donación para la adquisición de vivienda habitual:** Se prevé una reducción de hasta el 99% del importe de las donaciones de dinero destinado a la adquisición de la primera vivienda

²⁹ Concepto establecido en el artículo 2.1 de la Ley 4/2017, de 26 de septiembre, de Reconocimiento y Atención a las Víctimas del Terrorismo en Castilla y León.

³⁰ Concepto recogido en el artículo 2 de la Ley 13/2010, de 9 de diciembre, contra la Violencia de Género en Castilla y León.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

habitual efectuada por ascendientes, adoptantes o por aquellas personas que hayan realizado un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 19 del DL 1/2013.

- **Donación para la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional:** Se aplica una reducción del 99% a las donaciones de empresas individuales o de negocios profesionales, y de dinero destinado a su constitución o ampliación, efectuadas por ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 20 del DL 1/2013.

Tarifa autonómica aplicable

La normativa autonómica de Castilla y León no prevé tarifa autonómica propia, por lo que resulta de aplicación la tarifa prevista en la normativa estatal.

Coefficientes multiplicadores

La normativa autonómica de Castilla y León no prevé coeficientes multiplicadores propios, por lo que resultan de aplicación los coeficientes previstos en la normativa estatal.

Deducciones y bonificaciones

La normativa autonómica no dispone ninguna deducción ni bonificación adicionales a las previstas en la normativa estatal.

COMUNIDAD VALENCIANA

La normativa autonómica relativa al ISD en la Comunidad Valenciana se encuentra recogida en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos (“**Ley 13/1997**”).

Asimismo, se ha aprobado la Ley 22/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2018, aunque no ha introducido modificaciones en la regulación del ISD en la Comunidad Valenciana.

Del mismo modo, se ha aprobado la Ley 21/2017 de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, que tampoco introduce reformas en la Ley 13/1997 en materia de ISD.



Reducciones aplicables a la base imponible

La Ley 13/1997 prevé distintas reducciones que se pueden clasificar en: (i) mejoras sobre las reducciones previstas en la normativa estatal; y (ii) reducciones propias.

Adquisiciones *mortis causa*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Reducciones por parentesco:** se mejoran las reducciones estatales en función del grado de parentesco en adquisiciones *mortis causa* del siguiente modo:

Grupo	Reducción
Grupo I	100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, con el límite de 156.000 euros
Grupo II	100.000 euros

- **Reducciones por discapacidad:** se aplica una reducción para personas con discapacidad que adquieran una herencia.
 - a. Si se trata de discapacidad física o sensorial y el grado de discapacidad se encuentra entre el 33% y el 65%, la reducción será de 120.000 euros sobre la base imponible.
 - b. Si se trata de discapacidad física o sensorial y el grado de discapacidad fuese superior al 65%, o de discapacidad psíquica con un grado de discapacidad superior al 33%, la reducción de la base imponible será 240.000 euros.
- **Adquisición de vivienda habitual:** se aplica una reducción del 95% del valor de la vivienda habitual hasta el límite de 150.000 euros por cada sujeto pasivo, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 10.Uno.c) de la Ley 13/1997.
- **Adquisición de empresa individual, negocio profesional en entidades:** se aplica una reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa, para transmisiones a favor del cónyuge, los descendientes, adoptados del causante, ascendientes, adoptantes, o parientes colaterales hasta el tercer grado, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 10.Dos.3º de la Ley 13/1997.
- **Adquisición de participaciones en entidades:** se aplica una reducción del 95% del valor neto de las participaciones, para transmisiones a favor del cónyuge, los descendientes, adoptados del causante, ascendientes, adoptantes, o parientes colaterales hasta el tercer grado, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 10.Dos.4º de la Ley 13/1997.

Reducciones propias

- **Adquisición de empresa individual agrícola:** se aplica una reducción del 95% sobre la base imponible para las transmisiones a favor del cónyuge, los descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta el tercer grado, del causante, siempre que



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

se cumplan los requisitos previstos en el artículo 10.Dos.1º de la Ley 13/1997.

- **Adquisición de bienes del patrimonio cultural valenciano:** en el caso de que estos bienes sean cedidos gratuitamente para su exposición a favor de entes públicos y destinados a los fines culturales propios de la entidad donataria, se establece una reducción de entre el 50% y el 95% de la base imponible de la transmisión en función de período

de cesión de los bienes. Los requisitos a cumplimentar para la aplicación de esta reducción se contemplan en el artículo 10.Dos.2º de la Ley 13/1997.

Adquisiciones *inter vivos*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Reducciones por parentesco:** se prevén las siguientes reducciones a las donaciones por razón de parentesco:

Grupo	Patrimonio donatario del	Reducción
Grupo I	Inferior a 600.000 euros	100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el donatario, con el límite de 156.000 euros
Grupo II	Inferior a 600.000 euros	100.000 euros
Nietos de menos de veintiún años cuyo progenitor (hijo del donante) ha fallecido	600.000 euros	100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el donatario, con el límite de 156.000 euros
Nietos de veintiuno o más años cuyo progenitor (hijo del donante) ha fallecido	600.000 euros	100.000 euros
Abuelos cuyo hijo (progenitor del donante) ha fallecido	600.000 euros	100.000 euros

– **Reducciones por discapacidad:** se prevén las siguientes reducciones a las donaciones realizadas a favor de discapacitados:

- a. Reducción de 240.000 euros sobre la base imponible si: (i) el grado de discapacidad física o sensorial es superior al 65%; o (ii) el grado de discapacidad psíquica es igual o superior al 33%.
- b. Reducción de 120.000 euros sobre la base imponible si el grado de discapacidad física o sensorial de padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante es igual o superior al 33%. Igual reducción, con los mismos requisitos de discapacidad, resultará aplicable a los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

– **Donación de empresa individual, negocio profesional en entidades:** se aplica una reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa, para transmisiones a favor del cónyuge, los descendientes, adoptados del causante, o, cuando no existan descendientes o adoptados, a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 10.Bis.4º de la Ley 13/1997.

Donación de participaciones en entidades: se aplica una reducción del 95% del valor neto de las participaciones, para transmisiones a favor del cónyuge, los descendientes, adoptados del causante, o, cuando no existan descendientes, a favor del cónyuge, de los padres o adoptantes, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 10.Bis.4º de la Ley 13/1997.

Reducciones propias

– **Donación de empresa agrícola:** se aplica una reducción del 95% sobre la base imponible para las transmisiones a favor los descendientes, adoptados, o, cuando no existan hijos o adoptados, de los padres o adoptantes del causante, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 10.Bis.3º de la Ley 13/1997. Esta misma reducción se aplicará a los nietos, con los mismos requisitos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

– **Donación de dinero para actividades empresariales o profesionales en el ámbito cultural:** las donaciones al desarrollo de actividades de artes visuales o audiovisuales, edición, investigación o ámbito social cuyos fondos propios sean inferiores a 300.000 euros tendrán una reducción de hasta 1.000 euros en la base imponible.





A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

Tarifa autonómica aplicable

La tarifa aplicable para la determinación de la deuda del ISD en la Comunidad Valenciana es la siguiente:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.668,91	8,50
15.662,38	1.263,36	7.831,19	9,35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10,20
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11,05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11,90
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12,75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13,60
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14,45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15,30
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16,15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18,70
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21,25
234.695,23	39.225,54	156.263,15	25,50
390.958,37	79.072,64	390.958,37	29,75
781.916,75	195.382,76	En adelante	34,00

Coefficientes multiplicadores

La normativa autonómica de la Comunidad Valenciana prevé los siguientes coeficientes multiplicadores:

Patrimonio preexistente euros	Relación de parentesco por Grupos		
	I y II	III	IV
De 0 a 390.657	1,0000	1,5882	2,0000
De 390.657 a 1.965.309	1,0500	1,6676	2,1000
De 1.965.309 a 3.936.629	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 3.936.629	1,200	1,9059	2,4000

Deducciones y bonificaciones

Adquisiciones *mortis causa*

No se prevén deducciones propias, pero sí las siguientes bonificaciones a aplicar en la Comunidad Valenciana:

- **Bonificación en las adquisiciones de los contribuyentes incluidos en el grupo I de parentesco:** se prevé una bonificación del 75% en las adquisiciones *mortis causa* de los contribuyentes del grupo I de parentesco. No es preciso que sean residentes de la Comunidad Valenciana.
- **Bonificación en las adquisiciones de los contribuyentes incluidos en el grupo II de parentesco:** se prevé una bonificación del 50% en las adquisiciones *mortis causa* de los contribuyentes del grupo II de parentesco. No es preciso que sean residentes de la Comunidad Valenciana.
- **Bonificación en las adquisiciones de discapacitados:** se prevé una bonificación del 75% en las adquisiciones *mortis causa* de los contribuyentes discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o de discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. La aplicación de esta bonificación excluirá la de bonificaciones por parentesco.

Adquisiciones *inter vivos*

No se prevén deducciones ni bonificaciones propias para adquisiciones *inter vivos*.

EXTREMADURA

La normativa autonómica relativa al ISD en Extremadura se encuentra recogida en el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de

Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado (“DL 1/2013”).

Adicionalmente, se ha aprobado la Ley 1/2018, de 23 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2018 (“Ley 1/2018”) que ha introducido novedades significativas en el ISD de esta Comunidad.

Ámbito subjetivo

A los efectos de la aplicación de lo previsto en el DL 1/2013, los miembros de uniones de hecho se asimilarán a los cónyuges.

Reducciones aplicables a la base imponible

El DL 1/2013 dispone distintas reducciones que se pueden clasificar en (i) mejoras sobre las reducciones previstas en la normativa estatal, y (ii) reducciones propias.

Adquisiciones *mortis causa*

Mejoras sobre las reducciones estatales:

- **Parentesco:** se mejora la reducción establecida en la normativa estatal para los causahabientes que integran en el Grupo I de parentesco.

Los referidos causahabientes podrán beneficiarse de una reducción de 18.000 euros en la base imponible, junto con una reducción adicional de 6.000 euros por cada año menos de 21 que tengan, sin que la reducción total pueda exceder de 70.000 euros.

- **Discapacidad:** se incrementan los importes de reducción para los causahabientes que tengan reconocida la condición legal de discapacitado de acuerdo con los siguientes criterios:
 - a. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 33% e inferior al 50%,



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

la reducción será de 60.000 euros sobre la base imponible.

- b. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 50% e inferior al 65%, la reducción de la base imponible será de 120.000 euros.
- c. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65%, se aplicará una reducción de 180.000 euros sobre la base imponible.

- **Adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** en los supuestos de adquisición *mortis causa* de “empresas familiares”, las personas que no tengan relación de parentesco con el causante podrán beneficiarse de una reducción del 95% de la base imponible, siempre que cumplan los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 6/2013, de 13 de diciembre, de medidas tributarias de impulso a la actividad económica en Extremadura (“Ley 6/2013”).



Respecto a las otras mejoras antes previstas en el DL 1/2013, la Ley 1/2018 elimina: (i) la mejora de los porcentajes de reducción previstos en la normativa estatal a la adquisición de la vivienda habitual, (ii) la mejora de la reducción por la adquisición por causa de muerte de explotaciones agrarias, y (iii) la reducción en la adquisición por causa de muerte de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias.

Reducciones propias

En el mismo sentido, la Ley 1/2018 elimina: (i) la reducción adicional por parentesco y (ii) la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante acogida a determinadas modalidades de vivienda de protección pública.

Adquisiciones *inter vivos*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Donación de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** se aplicará una reducción de la base imponible equivalente al 99% del valor de la empresa, negocio o participación objeto de donación, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 26 del DL 1/2013.
- **Donación de explotaciones agrarias:** se eleva al 99% la reducción por donación de explotación agraria o de derechos de usufructo sobre la misma.

Reducciones propias

- **Donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de empresas familiares:** los donatarios que perciban dinero de sus ascendientes, descendientes u de colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad con alguna de estas finalidades, podrán aplicar una reducción del 99% de la base imponible, con un límite de

300.000 euros, con carácter general, o de 450.000 euros cuando el donatario sea persona discapacitada.

Para la aplicación de esta reducción es necesario que se cumplan los requisitos indicados en el artículo 25 del DL 1/2013.

- **Donación a descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional:** para este supuesto, la normativa autonómica prevé una reducción del 99% sobre los primeros 300.000 euros del valor comprobado del bien donado, siempre que se cumplan los siguientes requisitos previstos en el artículo 27 del DL 1/2013.
- **Donación de empresas familiares por personas sin relación de parentesco:** se aplicará una reducción del 95% de la base imponible, siempre que cumplan los mismos requisitos previstos para la adquisición *mortis causa*.
- **Donación relacionada con la vivienda habitual:** la normativa autonómica contempla las siguientes reducciones en relación con la vivienda habitual:
 - a. **Donación dineraria para la adquisición de la primera vivienda habitual:** se contempla una reducción del 99% para las donaciones de cantidades de dinero destinadas a la adquisición en propiedad de la primera vivienda habitual que se hagan en favor de descendientes mayores de edad o menores emancipados, en los primeros 122.000 euros. La aplicación de dicha reducción requiere el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 22 del DL 1/2013.
 - b. **Donación de la vivienda habitual:** para los descendientes mayores de edad o menores emancipados que resulten beneficiarios de

una donación de vivienda que vaya a constituir su residencia habitual se establece una reducción del 99% en los primeros 122.000 euros. La aplicación de dicha reducción requiere el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 23 del DL 1/2013.

- c. **Donación a descendientes de un solar o derecho de sobreedificación:** se contempla una reducción del 99% en el valor neto de la adquisición, sobre los primeros 80.000 euros, en la donación de un solar o derecho de sobreedificación realizada en favor de un descendiente. La aplicación de dicha reducción requiere el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 24 del DL 1/2013.
- **Donación dineraria a descendientes destinada a la formación de postgrado:** se prevé una reducción del 99% sobre los primeros 120.000 de la cantidad donada. Para que sea de aplicación la mencionada reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 29 del DL 1/2013.

Tarifa autonómica aplicable

La normativa autonómica de Extremadura no prevé tarifas propias, por lo que resultan de aplicación las tarifas previstas en la normativa estatal.

Coefficientes multiplicadores

La normativa autonómica no prevé coeficientes multiplicadores propios, por lo que resultan de aplicación los coeficientes previstos en la normativa estatal.

Deducciones y bonificaciones

Adquisiciones *mortis causa*

La normativa autonómica no dispone ninguna deducción adicional a las previstas en



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

la normativa estatal para las adquisiciones por causa de muerte.

La Ley 1/2018 introduce otra modificación significativa en el artículo 6.Bis de la Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

De este modo, amplía la bonificación antes prevista únicamente para los descendientes y adoptados menores de 21 años, a otros grupos. Por lo tanto, se establece la bonificación en las adquisiciones por descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes del 99% del importe de la cuota tributaria en las adquisiciones *mortis causa*, incluidas las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de seguros sobre la vida.

No obstante, el disfrute de este beneficio fiscal requiere que los obligados tributarios realicen la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto en el plazo reglamentariamente establecido.



Adquisiciones *inter vivos*

La normativa autonómica no regula ninguna deducción ni bonificación adicional a las previstas en la normativa estatal para las adquisiciones *inter vivos*.

GALICIA

La normativa autonómica relativa al ISD en Galicia se encuentra recogida en el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (“DL 1/2011”).

Con efectos 1 de enero de 2018 se ha aprobado la Ley 9/2017, de 26 diciembre, de medidas fiscales y administrativas, que no introduce ninguna novedad significativa.

Asimismo, se ha aprobado la Ley 8/2017, de 26 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2018, pero tampoco introduce ninguna novedad en este sentido.

Ámbito subjetivo

Se asimilan las parejas de hecho a los cónyuges a los efectos de lo previsto en el DL 1/2011.

Reducciones aplicables a la base imponible

El DL 1/2011 prevé distintas reducciones que se pueden clasificar en: (i) mejoras sobre las reducciones previstas en la normativa estatal; y (ii) reducciones propias.

Adquisiciones *mortis causa*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Parentesco:** se aplican las siguientes reducciones en función del grado de parentesco para las adquisiciones *mortis causa*:

Grupo	Reducción
Grupo I	1.000.000 de euros, más 100.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, con el límite de 1.500.000 euros
Grupo II	<ol style="list-style-type: none"> 1. Descendientes y adoptados de veintiuno o más años y menores de 25 años, 900.000 euros, menos 100.000 euros por cada año más de 21 que tenga el causahabiente hasta 24 2. Descendientes y adoptados de 25 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 400.000 euros
Grupo III	8.000 euros
Grupo IV	No existe reducción por parentesco

- **Discapacidad:** se aplica una reducción para personas con discapacidad que adquieran por causa de muerte:
 - a. Si el grado de discapacidad se encuentra entre el 33% y el 65%, la reducción será de 150.000 euros sobre la base imponible.
 - b. Si el grado de discapacidad fuese superior al 65%, la reducción consistirá en el 100% de la base imponible siempre que el patrimonio preexistente no exceda de 3.000.000 de euros y el contribuyente pertenezca a los grupos I y II. De no ser así, la reducción de la base imponible será 300.000 euros.
- **Adquisición de la vivienda habitual:** se incrementan los porcentajes de reducción previsto en la normativa estatal:

Valor real del inmueble	Porcentaje de reducción
Hasta 150.000,00 euros	99%
Desde 150.000,01 hasta 300.000,00 euros	97%
Más de 300.000,00	95%

Cuando la adquisición corresponda al cónyuge, la reducción será del 100%.

Esta reducción se encuentra limitada a un importe máximo de 600.000 euros y resulta aplicable siempre que se mantenga

la vivienda en el patrimonio del adquirente durante los cinco años inmediatamente siguientes al fallecimiento del causante (con la excepción de que el adquirente fallezca durante ese plazo).



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

- **Adquisiciones de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** se prevé una reducción del 99% de la base imponible siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 7. Cuatro del DL 1/2011.
- **Adquisición de explotación agraria:** se eleva al 99% el porcentaje de reducción por la adquisición *mortis causa* de explotaciones agrarias o elementos de las mismas, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 7. Cinco del DL 1/2011. La misma reducción se aplicará a la adquisición de fincas rústicas ubicadas en Galicia cuando dichas fincas sean transmitidas en el plazo de seis meses por el adquirente *mortis causa* a quien tenga la condición de persona agricultora profesional.
- **Adquisición de parcelas forestales:** se prevé una reducción del 99% del valor de las parcelas que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 7. Siete del DL 1/2011.
- **Adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional:** se establece una reducción del 95% con un límite de 118.750 euros (237.500 euros si el causahabiente acredita un grado de discapacidad igual o superior al 33%), siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 7. Ocho del DL 1/2011.

Adquisiciones *inter vivos*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Donación de explotaciones agrarias:** se eleva al 99% la reducción por donación de explotación agraria o fincas rústicas o de derechos de usufructo sobre la misma³¹.

Reducciones propias

Reducciones propias

- **Indemnizaciones:** Se establece una reducción del 99% respecto de la adquisición *mortis causa* de las indemnizaciones satisfechas a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico, y de las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo percibidas por los herederos de las víctimas.
- **Adquisición de fincas rústicas en espacios protegidos:** La adquisición por título sucesorio de fincas rústicas de dedicación forestal ubicadas en terrenos incluidos en la Red gallega de espacios protegidos, cuando corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado del causante, se beneficia de una reducción del 95%. La reducción se condiciona al requisito de permanencia de cinco años (salvo fallecimiento del adquirente).
- **Donación de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** se aplica una reducción del 99% para transmisiones *inter vivos* a favor de familiares hasta tercer grado, de una empresa, negocio o participaciones, siempre que se cumplan los requisitos previsto en el artículo 8. Cuatro del DL 1/2011.
- **Adquisiciones mediante pacto sucesorio:** Los requisitos establecidos para la aplicación de la reducción de las adquisiciones *inter vivos*, resultan aplicables a los casos en que se ordene

31 Para la aplicación de dicha reducción, se deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 8. Cinco del DL 1/2011.

por medio de pacto sucesorio la transmisión de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias, y no se produzca el fallecimiento del transmitente.

- **Donación dineraria para la adquisición de vivienda habitual:** se contempla una reducción del 95% para las donaciones de cantidades de dinero destinadas a la adquisición en propiedad de la primera vivienda habitual³².
- **Donación de parcelas forestales:** se prevé una reducción del 99% del valor de las parcelas que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 8. Siete del DL 1/2011.
- **Donación de bienes destinados a la creación de una empresa o negocio profesional:** Se establece una reducción aplicable a la donación de bienes destinados a la creación de una empresa o negocio profesional, que tiene el mismo régimen que la reducción correspondiente a la adquisición *mortis causa* de dinero destinado a este fin.



Tarifa autonómica aplicable

La tarifa aplicable para la determinación de la deuda del ISD en Galicia varía en función de si la adquisición es *inter vivos* o *mortis causa*, y dentro de éstas, dependiendo del grupo que se trate.

- Tarifas aplicables a las transmisiones *mortis causa* a los contribuyentes incluidos en los grupos I y II:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto liquidable euros	base hasta	Tipo aplicable
0,00	0,00	50.000		5 %
50.000	2.500	75.000		7 %
125.000	7.750	175.000		9 %
300.000	23.500	500.000		11 %
800.000	78.500	800.000		15 %
1.600.000	198.500	En adelante		18 %

32 La aplicación de esta reducción requiere el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 8.Tres del DL 1/2011.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

- Tarifas aplicables a las transmisiones *mortis causa* a los contribuyentes incluidos en los grupos III y IV:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable
0,00	0,00	7.993,46	7,65 %
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50 %
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35 %
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20 %
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05 %
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90 %
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75 %
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60 %
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45 %
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30 %
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15 %
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70 %
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25 %
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50 %
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75 %
797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00 %

- Tarifas aplicables a las transmisiones *inter vivos* a los contribuyentes incluidos en los grupos I y II:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable
0,00	0,00	200.000	5 %
200.000	10.000	400.000	7 %
600.000	38.000	En adelante	9 %

- Tarifas aplicables a las transmisiones *inter vivos* a los contribuyentes incluidos en los grupos III y IV:

Se prevén las mismas tarifas aplicables para las adquisiciones *mortis causas* indicadas en el apartado (ii) anterior.

Coefficientes multiplicadores

La normativa autonómica de Galicia prevé los siguientes coeficientes multiplicadores:

Patrimonio preexistente euros	Relación de parentesco por Grupos		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1	1,6676	2,1
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1	1,9059	2,4

Deducciones y bonificaciones

La normativa autonómica gallega no dispone ninguna bonificación adicional a la prevista en la normativa estatal.

Adquisiciones *mortis causa*

Se prevén las siguientes deducciones propias en Galicia para las adquisiciones *mortis causa*:

- **Deducción por las adquisiciones *mortis causa* por descendientes y adoptados menores de veintiún años:** En las adquisiciones *mortis causa* por sujetos pasivos incluidos en el grupo I de parentesco, incluidas las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de seguros sobre la vida, se practica una deducción del 99% sobre el importe de la cuota que se obtenga.
- **Tasa por valoración previa de inmuebles:** el sujeto pasivo se podrá deducir la tasa por valoración previa de inmuebles en los supuestos de adquisición de aquellos bienes valorados por el perito de la Administración.

Adquisiciones *inter vivos*

- **Tasa por valoración previa de inmuebles:** el sujeto pasivo se podrá deducir la tasa por valoración previa de inmuebles en los supuestos de adquisición de aquellos bienes valorados por el perito de la Administración en términos equivalentes a la prevista para las adquisiciones *mortis causa*.

LA RIOJA

La normativa autonómica relativa al ISD en La Rioja se encuentra recogida en la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos (la “**Ley 10/2017**”).

La Ley 10/2017 ha sido modificada por la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (“**Ley 2/2018**”).

Reducciones aplicables a la base imponible

La Ley 10/2017 prevé distintas reducciones que se pueden clasificar en: (i) mejoras sobre las reducciones previstas en la normativa estatal; y (ii) reducciones propias.

Adquisiciones *mortis causa*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades:** se establece una reducción del 99% del valor de la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades con domicilio fiscal y social en La Rioja, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por los apartados 1 y 2 del artículo 35 de la Ley 10/2017.
- **Adquisición de vivienda habitual:** se establece una reducción del 95% del



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

valor de la vivienda habitual transmitida, con el límite de 122.606,47 euros por sujeto pasivo, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por el artículo 35.4 de la Ley 10/2017.

- **Adquisición de explotación agraria:** se aplicará la reducción prevista para la adquisición *mortis causa* de empresa individual (99%) a la adquisición de explotaciones agrarias, con ciertas especialidades, conforme a lo dispuesto por el artículo 35.3 de la Ley 10/2017.

Adquisiciones *inter vivos*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Donación de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades:** se establece una reducción del 99% del valor de la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades con domicilio fiscal y social en La Rioja, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por los apartados 1 y 2 del artículo 39 de la Ley 10/2017.
- **Donación de explotación agraria:** se aplicará la reducción prevista para la adquisición *inter vivos* de empresa individual (99%) a la adquisición de explotaciones agrarias, con ciertas especialidades, conforme a lo dispuesto por el artículo 39.3 de la Ley 10/2017.

Tarifa autonómica aplicable

La normativa fiscal de La Rioja no prevé una tarifa propia del ISD, por lo que es de aplicación la tarifa estatal.

Coefficientes multiplicadores

La normativa autonómica de La Rioja no contempla coeficientes multiplicadores propios, por lo que resultan de aplicación los coeficientes previstos en la normativa estatal.

Deducciones y bonificaciones

Adquisiciones *mortis causa*

- **Deducción por parentesco:** a las adquisiciones por sujetos incluidos dentro de los Grupos I y II de parentesco les será aplicable una deducción de:
 - a. 99% para bases liquidables de hasta 500.000 euros.
 - b. 98% para bases liquidables superiores a 500.000 euros.

Adquisiciones *inter vivos*

- **Deducción por parentesco:** a las adquisiciones por sujetos incluidos dentro de los Grupos I y II de parentesco les será aplicable una deducción de:
 - a. 99% para bases liquidables de hasta 500.000 euros.
 - b. 98% para bases liquidables superiores a 500.000 euros.

Para la aplicación de la deducción será necesaria la formalización de la donación en documento público.

Asimismo, en caso de donaciones en metálico, el origen de los fondos deberá ser justificado e incluido en el documento público de formalización.

- Por último, la Ley 10/2017 eliminó la deducción en las donaciones de dinero de padres a hijos mayores de 16 años para la adquisición de vivienda habitual y la Ley 2/2018 elimina las deducciones en (i) las donaciones de vivienda habitual de padres a hijos, y (ii) las donaciones de dinero de padres a hijos por creación de nuevas empresas y promoción de empleo y autoempleo

REGIÓN DE MURCIA

La normativa autonómica relativa al ISD en la Región de Murcia es el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes de la región de Murcia en materia de Tributos Cedidos (el “**Decreto Legislativo 1/2010**”).

La Ley 7/2017 de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2018 (la “**Ley 7/2017**”) ha introducido, con efectos 1 de enero de 2018, modificaciones en el Decreto Legislativo 1/2010.

Reducciones aplicables a la base imponible

La regulación autonómica se caracteriza porque no existen mejoras propias en la normativa murciana sobre las reducciones establecidas en la normativa estatal, de modo que éstas se aplican de forma directa. No obstante, sí que existen reducciones propias, siendo éstas las que siguen.

Adquisiciones *mortis causa*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** la regulación autonómica contempla la aplicación de una reducción del 99% aplicable a la adquisición por título sucesorio de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que el objeto de la adquisición esté exento conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio y se dé cumplimiento a los siguientes requisitos:

- a. Que la empresa, negocio o entidades tengan su domicilio fiscal y social en la Región de Murcia, y que se mantengan durante los 5 años siguientes al fallecimiento de causante.
- b. Que el porcentaje de participación del causante en la entidad sea al menos del 5% de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes, o colaterales hasta el cuarto grado, por consanguinidad, afinidad o adopción.
- c. El mantenimiento de la inversión en los mismos activos, o bien en otros similares, por un período de 5 años.

Reducciones propias

- Reducción por adquisición de bienes muebles de interés cultural o catalogados para su cesión temporal a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia: se aplica una reducción del 99% del valor de dichos bienes³³.

La Ley 7/2017 ha suprimido las reducciones por (i) adquisiciones *mortis causa* de cantidades destinadas a la constitución, ampliación o adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades; (ii) adquisición de explotaciones agrarias; (iii) adquisición de inmuebles destinados a la constitución, ampliación o adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades; y (iv) adquisición de bienes muebles integrantes del patrimonio cultural de la Región de Murcia.

Adquisiciones *inter vivos*

Mejoras sobre las reducciones estatales

- **Donación de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** la regulación autonómi-

³³ Para la aplicación de esta reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 3.Dos del Decreto Legislativo 1/2010.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

ca contempla la aplicación de una reducción del 99% aplicable a la adquisición *inter vivos* de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que el objeto de la adquisición esté exento conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio y se dé cumplimiento a los siguientes requisitos:

- a. Que la empresa, negocio y entidades tengan su domicilio fiscal y social en la Región de Murcia, y que se mantengan durante los 5 años siguientes al fallecimiento de causante.
- b. Que el donatario sea cónyuge, ascendiente, descendiente, o colateral hasta el cuarto grado, por consanguinidad, afinidad o adopción.
- c. Que el donante tenga 65 años o más, o se encuentre en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- d. Que el porcentaje de participación del causante en la entidad sea al menos del 5% de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes, o colaterales hasta el cuarto grado, por consanguinidad, afinidad o adopción.
- e. Que, en caso de transmisión de participaciones de una entidad, el donante, como consecuencia de la donación, no mantenga un porcentaje de participación igual o superior al 50% del capital social de la empresa en caso de seguir ejerciendo efectivamente funciones de dirección en la entidad. A estos efectos, no se entiende comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.
- f. El mantenimiento de la inversión en los mismos activos, o bien en otros similares, así como el mantenimiento de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio por un período de 5 años.

Reducciones propias

- Donación de bienes muebles de interés cultural o catalogados para su cesión temporal a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia: se aplica una reducción del 99% del valor de dichos bienes³⁴.

La Ley 7/2017 ha suprimido las reducciones por (i) donación de vivienda habitual o cantidad destinada a su adquisición; (ii) donación de solares para la construcción de vivienda habitual; donaciones de explotaciones agrícolas; (iii) donación de cantidades destinadas a la constitución, ampliación o adquisición de empresa, negocio o participaciones; (iv) donaciones de inmuebles destinados a desarrollar una actividad profesional o un negocio profesional; y (v) donaciones de bienes integrantes del patrimonio cultural de la Región de Murcia.

Tarifa autonómica aplicable

La normativa autonómica de la Región de Murcia prevé una tarifa autonómica propia:



³⁴ Para la aplicación de esta reducción, han de cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 4.º del Decreto Legislativo 1/2010.

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo (%)
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	En adelante	36,50

Coefficientes multiplicadores

La normativa autonómica de la Región de Murcia no prevé coeficientes multiplicadores propios, por lo que resultan de aplicación los coeficientes previstos en la normativa estatal.

Deducciones y bonificaciones

El Decreto Legislativo 1/2010 dispone únicamente deducciones propias, de modo que sobre la cuota tributaria, calculada de acuerdo con los coeficientes multiplicadores propios de la normativa estatal, deberán aplicarse las siguientes deducciones:

- **Deducciones aplicables a las adquisiciones *mortis causa*:** la normativa autonómica dispone la aplicación de una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su

caso, procedan aplicable a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20 de la LISD.

- **Deducciones aplicables a las adquisiciones *inter vivos*:** la normativa autonómica dispone la aplicación de una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, procedan, aplicable a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20 de la LISD. Será requisito necesario para la aplicación de esta deducción que la donación se formalice en documento público. En el caso de que la donación sea en metálico, la deducción solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, en el propio documento público en que se formalice la transmisión se haya manifestado el origen de dichos fondos.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

PAÍS VASCO

Los Territorios Históricos del País Vasco, con base en el Concierto Económico, establecen su propio régimen jurídico en materia tributaria en sus respectivos ámbitos territoriales. En virtud de lo anterior, se produce una diferenciación normativa entre los diferentes Territorios Históricos del País Vasco, desarrollando cada uno de ellos su propia regulación en materia de ISD.

En Álava, la regulación del ISD se recoge en la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“**NF Álava**”). Álava ha aprobado la Norma Foral 21/2017, de 22 de diciembre, de Ejecución del Presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 2018, si bien la misma no introduce modificaciones en la NF Álava. No obstante, durante el ejercicio 2017, Álava aprobó la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre, de adaptación del sistema tributario de Álava al Derecho Civil Vasco, en la que sí que se han introducido modificaciones menores en la regulación del ISD.

En Guipúzcoa, la regulación del ISD se recoge en la Norma Foral 3/1990 de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“**NF Guipúzcoa**”). Guipúzcoa ha aprobado la Norma Foral 3/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2018, la cual ha introducido modificaciones en las tarifas aplicables al Impuesto.

En Vizcaya, la regulación del ISD se recoge en la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“**NF Vizcaya**”). Vizcaya ha aprobado

la Norma Foral 4/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2018, la cual ha introducido modificaciones en las tarifas aplicables al Impuesto.

ÁLAVA

Reducciones aplicables a la base imponible

La NF Álava dispone únicamente de reducciones propias, ya que el Territorio Foral goza de competencia plena para regular el ISD, de tal modo que no se aplican las reducciones contenidas en la normativa estatal.

Las reducciones aplicables son las siguientes:

Reducciones comunes a adquisiciones *mortis causa* e *inter vivos*:

- **Adquisición de la vivienda habitual:** la adquisición lucrativa *inter vivos* o *mortis causa* del pleno dominio, del usufructo, la nula propiedad, del derecho de superficie o del derecho de uso y habitación de la vivienda en la que el adquirente hubiese convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión, gozará de una reducción del 95% en la base imponible correspondiente a la vivienda, con el límite máximo de 212.242 euros.

Reducciones aplicables únicamente a adquisiciones *mortis causa*:

- **Parentesco:** en las adquisiciones *mortis causa* o por cualquier otro título sucesorio y en las de cantidades percibidas por razón de los seguros de vida para caso de fallecimiento, se aplica la siguiente reducción en función del grado de parentesco que medie entre las personas del sujeto pasivo y del causante:
 - a. Las personas que se encuentren en el Grupo 0 (cónyuge/pareja de hecho,

descendientes y ascendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes y adoptados) podrán aplicar una reducción de 400.000 euros.

- b. Las personas que se encuentren en el Grupo I (colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho) podrán aplicar una reducción de 38.156 euros.
 - c. Las personas que se encuentren en el Grupo II (colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños) no tendrán derecho a reducción.
- **Discapacidad:** en caso de que el sujeto pasivo tenga la condición legal de discapacitado, podrá practicar la reducción que corresponda, de acuerdo con el grado de discapacidad que tenga reconocido:
- a. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 33% e inferior al 65%, la reducción será de 56.109 euros sobre la base imponible.
 - b. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65%, la reducción de la base imponible será de 176.045 euros.

Adicionalmente, en el caso del sujeto pasivo que tenga derecho a practicar la deducción por parentesco (sin encontrarse incluido en el Grupo 0), se aplicará, en lugar de la procedente por parentesco, una reducción de 38.156 euros, más 4.770 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 119.930 euros y ello, con independencia del grado de parentesco.

- **Seguros de vida:** se aplicará una reducción del 100% a los seguros so-

bre la vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público. Esta reducción será aplicable a todos los posibles beneficiarios.

– **Adquisición *mortis causa* o por cualquier otro título sucesorio de empresa, negocio o participaciones:**

las adquisiciones *mortis causa* de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, así como de derechos de usufructo sobre los mismos, siempre que con motivo del fallecimiento del causante se consolide el pleno dominio en el adquirente, o perciba este los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la propia empresa, negocio o entidad, se beneficia de una reducción del 95% de su valor cuando concurren los siguientes requisitos:

- a. Que el objeto de la adquisición esté exento conforme a la normativa alavesa del Impuesto sobre el Patrimonio.
- b. Que el adquirente sea cónyuge o pareja de hecho, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, o colateral hasta el tercer grado de la persona fallecida.
- c. El mantenimiento por el adquirente de la adquisición en su patrimonio durante los cinco años posteriores al fallecimiento del causante, salvo que fallezca dentro de dicho plazo, o se liquidara la empresa o entidad como consecuencia de un procedimiento concursal.

En caso de incumplimiento de este requisito, se debe satisfacer la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

Reducciones aplicables únicamente a adquisiciones *inter vivos*:

- **Adquisición *inter vivos* de empresa, negocio o participaciones:** las adquisiciones *inter vivos* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades exentas del Impuesto sobre el Patrimonio a favor del cónyuge o pareja de hecho, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados, gozan de una reducción del 95% en la base imponible del impuesto, siempre que se cumplan estos requisitos:
 - a. Que el donante tenga 60 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
 - b. Si el donante venía ejerciendo funciones de dirección, que deje de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión, no entendiéndose comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.
 - c. El donatario debe mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 5 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca dentro de este plazo, o que la empresa o entidad se liquide como consecuencia de un procedimiento

concurral. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del Impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes.

Tarifa aplicable

La normativa aplicable prevé un sistema de tarifas diferenciado en función del grado de parentesco o de si se realiza en favor de personas con discapacidad. El sistema tarifario es como sigue:

- En las adquisiciones a título lucrativo en favor de las personas que se encuadran en el Grupo de parentesco 0 (cónyuge/pareja de hecho, descendientes y ascendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes y adoptados) se gravan con un tipo impositivo fijo del 1,5%.
- La Tarifa I será aplicable en las transmisiones en favor de personas con discapacidad legalmente reconocida con independencia del grado de discapacidad y siempre que no se encuentren en el Grupo de parentesco 0. El tipo de gravamen resultará de la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable		Cuota íntegra	Tipo marginal (%)
0,00	9.086,00	0,00	3,80
9.086,01	27.261,00	345,27	5,32
27.261,01	45.431,00	1.312,18	6,84
45.431,01	90.850,00	2.555,01	8,36
90.850,01	181.706,00	6.352,03	10,64
181.706,01	454.259,00	16.019,11	13,68
454.259,01	908.518,00	53.304,36	16,72
908.518,01	2.271.297,00	129.256,47	21,28
2.271.297,01	En adelante	419.255,84	26,60

- La Tarifa II será de aplicación a las transmisiones entre miembros del Grupo I (colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho). El tipo de gravamen resultará de la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable		Cuota Íntegra	Tipo marginal (%)
0,00	9.086,00	0,00	5,70
9.086,01	27.261,00	517,90	7,98
27.261,01	45.431,00	1.968,27	10,26
45.431,01	90.850,00	3.832,51	12,54
90.850,01	181.706,00	9.528,05	15,58
181.706,01	454.259,00	23.683,42	19,38
454.259,01	908.518,00	76.504,19	23,18
908.518,01	2.271.297,00	181.801,42	28,50
2.271.297,01	En adelante	570.193,44	34,58

- La Tarifa III será de aplicación a las transmisiones entre miembros del Grupo II (colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños). El tipo de gravamen resultará de la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable		Cuota Íntegra	Tipo marginal (%)
0,00	9.086,00	0,00	7,60
9.086,01	27.261,00	690,54	10,64
27.261,01	45.431,00	2.624,36	13,68
45.431,01	90.850,00	5.110,01	16,72
90.850,01	181.706,00	12.704,07	20,52
181.706,01	454.259,00	31.347,72	25,08
454.259,01	908.518,00	99.704,01	29,64
908.518,01	2.271.297,00	234.346,38	35,72
2.271.297,01	En adelante	721.131,04	42,56

Coefficientes multiplicadores

La normativa aplicable no prevé la aplicación de ningún coeficiente multiplicador, no procediendo en este caso la aplicación de los coeficientes multiplicadores estatales.

Deducciones y bonificaciones

La normativa únicamente contempla la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, la cual se regula de forma análoga a la establecida en la normativa estatal, sin que existan otras deducciones ni bonificaciones.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

GUIPÚZCOA

Reducciones aplicables a la base imponible

NF Guipúzcoa dispone únicamente de reducciones propias, ya que el Territorio Foral goza de competencia plena para regular el ISD, de tal modo que no se aplican las reducciones contenidas en la normativa estatal.

Reducciones comunes a adquisiciones *mortis causa* e *inter vivos*:

- **Vivienda habitual:** la adquisición *mortis causa* o *inter vivos* del pleno dominio, del usufructo, la nuda propiedad, del derecho de superficie, o del derecho de uso y habitación de la vivienda en la que el adquirente hubiese convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión se beneficia de una reducción del 95% en la base imponible del ISD, con el límite máximo de 220.000 euros.

Reducciones aplicables únicamente a adquisiciones *mortis causa*:

- **Parentesco:** en las adquisiciones *mortis causa* se aplica la siguiente reducción en función del grado de parentesco que medie entre las personas del sujeto pasivo y del causante:
 - a. Las personas que se encuentren en el Grupo I (cónyuge/pareja de hecho, descendientes y ascendientes, adoptantes y adoptados) podrán aplicar una reducción de 400.000 euros.
 - b. Las personas que se encuentren en el Grupo II (colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho) podrán aplicar una reducción de 16.150 euros.

- c. Las personas que se encuentren en el Grupo III (colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños) 8.075 euros.

- **Discapacidad:** además de las que pudieran corresponder en función del parentesco del causante, se aplicará una reducción de 80.000 euros en las adquisiciones por personas con minusvalía física, psíquica o sensorial, así como por las personas en situación de dependencia.

- **Seguros de vida:** se aplicará una reducción sobre la base imponible sobre las cantidades recibidas por razón de los seguros sobre la vida. El importe de la reducción dependerá del grado de parentesco. Así:

- a. Se aplicará una reducción de 400.000 euros para los sujetos incluidos en el Grupo I.
- b. Se aplicará una reducción de 16.150 euros, así como del 25 por 100 de la cantidad restante para los sujetos incluidos en el Grupo II.
- c. Se aplicará una reducción de 8.075 euros para los sujetos incluidos en el Grupo III.

Se contempla una reducción extraordinaria del 100% cuando se trate de cantidades percibidas por razón de los seguros sobre la vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público.

- **Adquisición *mortis causa* de empresa, negocio o participaciones:** la adquisición *mortis causa* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que se encuentren exentas del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas de Guipúzcoa, o de derechos de usufructo sobre cualquiera de ellos, da derecho al

sujeto pasivo (cónyuge o pareja de hecho, ascendientes o adoptantes, descendientes o adoptados o colaterales hasta el tercer grado de la persona fallecida) a practicar una reducción del 95% en la base imponible del ISD, siempre que se mantenga lo adquirido en el patrimonio del sujeto pasivo por un período de cinco años desde el fallecimiento del causante, salvo que el sujeto pasivo fallezca antes o que se liquidara la empresa o entidad como consecuencia de un procedimiento concursal. Debe tenerse en cuenta a la hora de aplicar esta reducción:

- a. En las adquisiciones de participaciones en entidades y derechos de usufructo sobre las mismas, la reducción se calcula teniendo en cuenta la proporción existente entre el valor de los activos afectos a la actividad económica, minorado en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose, en su caso, estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.
- b. En caso de incumplimiento del requisito de permanencia se debe pagar la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes.

Reducciones aplicables únicamente a adquisiciones *inter vivos*:

- **Adquisición *inter vivos* de empresa, negocio o participaciones:** se establece una reducción del 95% en los supuestos de adquisición *inter vivos* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que se encuentren exentas del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, a favor del cónyuge

o pareja de hecho, ascendientes o adoptantes y descendientes o adoptados. La aplicación de la reducción exige el cumplimiento de estos requisitos:

- a. En cuanto al donante: (i) que tenga 60 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez; y (ii) que, si venía ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y de percibir remuneraciones por ello desde el momento de la transmisión.
- b. En cuanto al donatario: (i) debe mantener lo adquirido y tener derecho a la exención mencionada, durante los 5 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca dentro de este plazo o la empresa o entidad se liquide como consecuencia de un procedimiento concursal; y (ii) no puede realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

El incumplimiento de estos requisitos determina la obligación de pagar la parte del impuesto que se haya dejado de ingresar y los intereses de demora.

En cuanto al cálculo de la reducción en las adquisiciones de participaciones en entidades, se tiene en cuenta la proporción entre el valor de los activos afectos a la actividad económica, minorado en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose, en su caso, estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Tarifa autonómica aplicable

La NF Guipúzcoa prevé un sistema de tarifas diferenciado en función del grado de parentesco. El sistema tarifario es como sigue:



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

- Grupo I (cónyuge/pareja de hecho, descendientes y ascendientes, adoptantes y adoptados): será de aplicación un tipo fijo del 1,5%.
- Tarifa I: será de aplicación al Grupo II (colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho). El tipo de gravamen resultará de la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base hasta	Tipo marginal (%)
0	0,00	8.200	5,70
8.200	467,40	16.390	7,98
24.590	1.775,32	16.390	10,26
40.980	3.456,94	40.990	12,54
81.970	8.597,08	81.970	15,58
163.940	21.368,01	245.990	19,38
409.930	69.040,87	409.740	23,18
819.670	164.018,60	1.229.460	28,50
2.049.130	514.414,70	Exceso	34,58

- Tarifa II: será de aplicación al Grupo III (colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños). El tipo de gravamen resultará de la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo (%)
0	0,00	8.200	7,60
8.200	623,20	16.390	10,64
24.590	2.367,10	16.390	13,68
40.980	4.609,25	40.990	16,72
81.970	11.462,78	81.970	20,52
163.940	28.283,02	245.990	25,08
409.930	89.977,31	409.740	29,64
819.670	211.424,25	1.229.460	35,72
2.049.130	650.587,36	Exceso	42,56

Coeficientes multiplicadores

La normativa aplicable no prevé la aplicación de ningún coeficiente multiplicador, no procediendo en este caso la aplicación de los coeficientes multiplicadores estatales.

Deducciones y bonificaciones

La normativa de aplicación únicamente contempla la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, la cual se regula de forma análoga a la establecida en la normativa estatal, sin que existan otras deducciones ni bonificaciones.

VIZCAYA

Reducciones aplicables a la base imponible

La NF Vizcaya dispone únicamente de reducciones propias, ya que el Territorio Foral goza de competencia plena para regular el ISD, de tal modo que no se aplican las reducciones contenidas en la normativa estatal. Las reducciones que contempla la NF Vizcaya son las siguientes:

Reducciones comunes a adquisiciones *mortis causa* e *inter vivos*:

- **Vivienda habitual:** la adquisición *mortis causa* o *inter vivos* del pleno dominio, del usufructo, la nuda propiedad, del derecho de superficie, o del derecho de uso y habitación de la vivienda en la que el adquirente hubiese convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión, y siempre y cuando hubiera constituido su vivienda habitual durante ese período, se beneficia de una reducción del 95% en la base imponible del ISD, con el límite máximo de 215.000 euros. Si se excede dicho límite, la reducción sólo opera hasta la cuantía establecida en el mismo.
- **Adquisición de explotaciones agrarias:** la adquisición lucrativa, *inter vivos*

o *mortis causa* del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, por el titular de otra explotación prioritaria, o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90%, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100% en caso de continuación de la explotación por el cónyuge o pareja de hecho, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad o adoptantes y adoptados.

Asimismo, la adquisición de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, por el titular de una explotación prioritaria, o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 75% siempre que la transmisión se efectúe en escritura pública.

Por último, la adquisición de terrenos por los titulares de explotaciones agrarias para completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites fijados por la normativa, gozará de una reducción del 50%, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo fuerza mayor.

Debe señalarse que las reducciones del 90% y del 75% anteriores se incrementarán en 10 puntos porcentuales (con el límite del 100%), si el adquirente es un agricultor joven o un asalariado agrario que reúne las características previstas en la normativa y la adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a la primera instalación.



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

- **Adquisición de superficies rústicas de dedicación forestal:** la adquisición lucrativa *mortis causa* o *inter vivos* de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, gozarán de una reducción en la base imponible según la siguiente escala:
 - a. Del 90% para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente.
 - b. Del 75% para superficies con un Plan de Ordenación Forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.
 - c. Del 50% para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que cumplan una serie de requisitos.
 - **Discapacidad o situación de dependencia:** en las adquisiciones *mortis causa* por personas con discapacidad o en situación de dependencia, se aplicará una reducción de 100.000 euros, independientemente de la que pudiera corresponder en función del grado de parentesco o relación con el causante. A estos efectos, se consideran personas con discapacidad o en situación de dependencia con derecho a la reducción aquellas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la normativa propia de este Impuesto.
 - **Seguros de vida:** se aplicará una reducción sobre la base imponible sobre las cantidades recibidas por razón de los seguros sobre la vida. El importe de la reducción dependerá del grado de parentesco, así:
 - a. 400.000 euros, cuando sea el señalado en el Grupo I.
 - b. El 50 por 100 con el límite de 200.000 euros, cuando sea el señalado en los Grupos II y III.
 - c. El 10 por 100 con el límite de 40.000 euros, cuando sea el señalado en el Grupo IV.
 - **Adquisición *mortis causa* de empresa, negocio o participaciones:** las adquisiciones *mortis causa* de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, tanto del derecho de dominio como del de-
- **Adquisición de superficies rústicas de dedicación forestal:** la adquisición lucrativa *mortis causa* o *inter vivos* de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, gozarán de una reducción en la base imponible según la siguiente escala:
 - a. Del 90% para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente.
 - b. Del 75% para superficies con un Plan de Ordenación Forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.
 - c. Del 50% para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que cumplan una serie de requisitos.

Reducciones aplicables únicamente a adquisiciones *mortis causa*:

- **Parentesco:** En las adquisiciones *mortis causa*, o por cualquier otro título sucesorio, se aplica la siguiente reducción en función del grado de parentesco que medie entre las personas del sujeto pasivo y del causante:
 - a. Las personas que se encuentren en el Grupo I (cónyuge/pareja de hecho, descendientes y ascendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes y adoptados) podrán aplicar una reducción de 400.000 euros.
 - b. Las personas que se encuentren en el Grupo II (colaterales de segundo grado por consanguinidad) podrán aplicar una reducción de 40.000 euros.
 - c. Las personas que se encuentren en el Grupo III (colaterales de tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afini-

recho de usufructo, o bien de derechos de contenido económico derivados de la extinción del citado derecho, siempre que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en el adquirente, o percibiera los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, están bonificadas con una reducción del 95% de su valor, subordinado al cumplimiento de los requisitos que se relacionan seguidamente:

- a. Que el objeto de la adquisición esté exento según la normativa vizcaína del Impuesto sobre el Patrimonio.
- b. Que el adquirente sea el cónyuge o pareja de hecho, ascendientes y descendientes o adoptantes y adoptados, o colaterales hasta el tercer grado de la persona fallecida, siempre que, en este último caso, no existan descendientes o adoptados del propio causante.
- c. El mantenimiento de la adquisición en el patrimonio del adquirente durante los cinco años posteriores al fallecimiento del causante, a menos que aquel fallezca dentro de dicho plazo.

Reducciones aplicables únicamente a adquisiciones *inter vivos*:

- **Adquisición *inter vivos* de empresa, negocio o participaciones:** las adquisiciones *inter vivos* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades exentas del Impuesto sobre el Patrimonio a favor del cónyuge o pareja de hecho, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados, gozarán de una reducción del 95% en la base imponible del impuesto, siempre que se cumplan estos requisitos:
 - a. Que el donante tenga sesenta y cinco o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

- b. Si el donante venía ejerciendo funciones de dirección, que deje de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión, no entendiéndose comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.
- c. El donatario debe mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 5 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca dentro de este plazo. Además, no puede realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

En el caso de incumplimiento de los anteriores requisitos, debe pagarse la parte del impuesto dejada de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes.

Tarifa autonómica aplicable

La NF Vizcaya prevé un sistema de tarifas diferenciado en función del grado de parentesco. El sistema tarifario es como sigue:

- Grupo I (cónyuge/pareja de hecho, descendientes y ascendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes y adoptados): será de aplicación un tipo fijo del 1,5%.
- Tarifa I: será de aplicación al Grupo II (colaterales de segundo grado por consanguinidad) y al Grupo III (colaterales de tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de parejas de hecho). El tipo de gravamen resultará de la aplicación de la siguiente escala:



A FONDO

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2018 (PARTE 1ª)

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo (%)
0,00	0,00	9.230	5,70
9.230	526,11	18.450	7,98
27.680	1.998,42	18.450	10,26
46.130	3.891,39	46.110	12,54
92.240	9.673,58	92.220	15,58
184.460	24.041,46	276.650	19,38
461.110	77.656,23	461.080	23,18
922.190	184.534,57	1.383.230	28,50
2.305.420	578.755,12	En adelante	34,58

- Tarifa II: será de aplicación al Grupo IV (colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños). El tipo de gravamen resultará de la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo (%)
0,00	0,00	9.230	7,60
9.230	701,48	18.450	10,64
27.680	2.664,56	18.450	13,68
46.130	5.188,52	46.110	16,72
92.240	12.898,11	92.220	20,52
184.460	31.821,66	276.650	25,08
461.110	101.205,48	461.080	29,64
922.190	237.869,59	1.383.230	35,72
2.305.420	731.959,34	En adelante	42,56

Coefficientes multiplicadores

La normativa aplicable no prevé la aplicación de ningún coeficiente multiplicador, no procediendo en este caso la aplicación de los coeficientes multiplicadores estatales.

Deducciones y bonificaciones

La normativa de aplicación únicamente contempla la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, la cual se regula de forma análoga a la establecida en la normativa estatal, sin que existan otras deducciones ni bonificaciones. ■



LEGAL TOUCH,

crear presente
proyectar futuro

Luis Pérez
Luis Pérez Abogados

abogados / consultores

NUEVAS MEDIDAS PARA GARANTIZAR QUE TODAS LAS EMPRESAS TRIBUTEN DE FORMA EQUITATIVA EN LA UE

El Consejo de Ministros ha aprobado la remisión a las Cortes Generales el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, unas cuentas elaboradas en un momento de sólido y equilibrado crecimiento de la economía española, en las que el gasto social se mantiene como la principal prioridad. Estas cuentas serán decisivas para seguir avanzando hacia el objetivo de alcanzar los veinte millones de empleos y para que este año se reduzca el déficit público por debajo del umbral del 3 por 100 del PIB. Para alcanzar este objetivo, volverá a ser fundamental el incremento de los ingresos. La previsión es que la recaudación tributaria alcance los 210.015 millones de euros, un 6 por 100 más que en 2017 y que será un máximo de la serie histórica.



El Proyecto de Ley de Presupuestos vuelve a tener una clara vocación social, en sintonía con lo que siempre ha sido la política presupuestaria del Gobierno desde el año 2012. En este caso se incluyen, entre otras novedades, una rebaja del IRPF para rentas bajas; una subida de las pensiones mínimas y de viudedad que beneficiará a casi seis millones de personas; el incremento salarial para los funcionarios con revisiones anuales en la que su parte variable se vincula al crecimiento del PIB; una mayor oferta pública de empleo, vinculada también al cumplimiento de objetivos por parte de las Administraciones Públicas; la equiparación salarial de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado; más dinero para los servicios públicos fundamentales de las Comunidades Autónomas; un aumento en la partida de becas para estudiantes y la rebaja del IVA del cine.

Límite de gasto

Estos Presupuestos se presentan en un momento en que la economía española encadena ya diecisiete trimestres de crecimiento positivo en términos interanuales. Entre los principales objetivos de la política económica y presupuestaria del Gobierno está recuperar los niveles de empleo previos a la crisis y conseguir que la buena marcha de la economía llegue a las capas de la sociedad más desfavorecidas, reduciendo la desigualdad. De esta forma, los Presupuestos van a contribuir decisivamente a la consecución de estos objetivos, avanzando decisivamente hacia la creación de veinte millones de empleos.

El límite de gasto no financiero del Estado para 2018, aprobado en julio, se fijó en 119.834 millones de euros, registrando un incremento de un 1,26% por 100 respecto al de 2017, lo que hará posible cumplir con la regla de gasto.

Empleo público

Los Presupuestos incluyen el acuerdo firmado entre el Gobierno y los sindicatos de la Función Pública en materia de empleo, tanto la convocatoria de nuevas plazas, como la mejora salarial pactada para el periodo 2018-2020.

La Oferta de empleo público será del 100 por 100 de la tasa de reposición siempre que las Administraciones Públicas cumplan con el objetivo de déficit, deuda y regla del gasto. Se añade una bolsa adicional del 8 por 100 destinada a aquellos ámbitos o sectores que requieran un refuerzo de efectivos. Las Corporaciones Locales podrán contar con una tasa adicional del 10 por 100, siempre que tuvieran amortizada su deuda financiera a 31 de diciembre del ejercicio anterior.

En caso de incumplimiento de alguno de los objetivos por parte de las Administraciones Públicas, la tasa de reposición será del 100 por 100 exclusivamente para los sectores prioritarios. En todo caso, los sectores no prioritarios contarán con una tasa de reposición del 75 por 100 y una bolsa adicional del 5 por 100 para los servicios que se considere necesario reforzar.

La tasa de reposición para Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, Policía Autonómica y Policía Local será del 115 por 100, y del 30 por 100 de las vacantes para los funcionarios con habilitación de carácter nacional bajo determinadas circunstancias.

Merece destacarse que en todos los municipios habrá una tasa adicional del 5 por 100 si en alguno de los ejercicios del periodo 2013 a 2017 han tenido la obligación legal de prestar un mayor número de servicios públicos por el incremento de su población.

En materia de retribuciones de los empleados públicos, se contempla una actualización del 1,75 por 100 para este año. Esta mejora salarial forma parte del acuerdo firmado con los sindicatos para este ejercicio y los dos siguientes, que incluye un incremento fijo y una parte adicional vinculada al crecimiento del PIB y, en el año 2020, al cumplimiento del objetivo de estabilidad. En caso de cumplirse todas las condiciones de revisión, la subida al final del periodo del acuerdo alcanzaría el 8,79 por 100.

Los Presupuestos incluyen, asimismo, un primer incremento en los gastos de personal del Ministerio del Interior para avanzar en el objetivo del Gobierno de conseguir la equiparación salarial de todas las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado.

Bajada en el IRPF para rentas bajas, nuevos cheques para natalidad y guardería, y ampliación de cheques familiares por discapacidad

Los Presupuestos contemplan una bajada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para los salarios más bajos. El mínimo exento de tributación, que actualmente se corresponde con un salario bruto de 12.000 euros anuales tras la reforma fiscal del Gobierno de 2015, se incrementa hasta los 14.000 euros. Además, se incrementa la reducción por rendimientos netos del trabajo para los salarios brutos entre 14.000 y 18.000 euros. Esta medida beneficiará a unos 3,5 millones de contribuyentes, de los que alrededor de un millón son pensionistas.

La citada medida tributaria se completa con dos nuevos cheques: uno sobre natalidad y otro de guardería. En lo relativo a la natalidad, con carácter general, la deducción de 1.200 euros anuales se incrementa en 600 euros por cada hijo en las familias que tengan la condición de numerosa. Respecto al nuevo cheque de guardería, permitirá la deducción de hasta un máximo de mil euros por año para las madres trabajadoras por gastos de guardería de niños entre cero y tres años.

Respecto a los actuales cheques familiares, se amplían para incluir una nueva deducción de 1.200 euros anuales por cónyuge por discapacidad.

El conjunto de estas medidas en IRPF tendrá un impacto estimado de unos dos mil millones de euros.

En el marco de la política fiscal, se contempla que el tipo de gravamen de IVA aplicable al cine baje del 21 por 100 actual al 10 por 100, el mismo que ya se aplica a los espectáculos en directo desde la entrada en vigor de los Presupuestos Generales de 2017.

Subida de las pensiones

Los Presupuestos Generales del Estado para este año, además de rebajar el IRPF para las rentas más bajas, suben también las pensiones más bajas, de forma adicional al incremento que tienen todas las pensiones garantizado por el propio sistema de pensiones.



En este caso, se van a mejorar por la vía presupuestaria las pensiones mínimas, que subirán un 3 por 100, y las pensiones de viudedad, con un incremento del 2 por 100. El Gobierno cumple, así, su compromiso de garantizar la viabilidad del sistema público de pensiones, revalorizar todas las pensiones en ese marco de sostenibilidad del sistema y, al tiempo, mejorar las pensiones de las personas que tienen menos recursos.

Otras pensiones de importe inferior a los 12.000 euros brutos anuales experimentarán incrementos entre el 1 y el 1,5 por 100.

Entre la rebaja en el IRPF y la subida de las pensiones más bajas, los Presupuestos incrementan la renta disponible de casi siete millones de pensionistas.

Mayor gasto social y otras prioridades de gasto

Así pues, los Presupuestos Generales del Estado 2018 apuestan claramente por seguir reforzando el gasto social, de manera que se convierten, un año más, en los presupuestos más sociales de la historia. En este sentido, los Presupuestos también contribuyen de manera indirecta al refuerzo del gasto social a través de las aportaciones que realiza a las Administraciones Territoriales.

La financiación de las Administraciones Territoriales se incrementa en 4.244 millones de euros, de los que 4.020 millones corresponden a las Comunidades Autónomas, que de esta manera verán aumentados sus recursos más de un 4 por 100 respecto a 2017, con lo que podrán reforzar los servicios públicos fundamentales que prestan a los ciudadanos, sanidad, educación y protección social.

Además, los Presupuestos recogen el acuerdo alcanzado por el Gobierno con la Federación Española de Municipios y Provincias para ampliar el plazo para acometer inversiones financieramente sostenibles con el superávit presupuestario; unas inversiones que este año podrán destinarse a un número más amplio de servicios públicos de interés para la comunidad.

Sin dejar el gasto social, debe destacarse el incremento respecto a 2017 de la partida destinada a becas y ayudas de carácter

general, en treinta millones de euros, alcanzando este año los 1.450,33 millones.

Por otra parte, los recursos destinados a la dependencia se incrementan en 46 millones de euros, hasta los 1.401 millones.

Resalta también la ampliación en una semana del permiso de paternidad, hasta situarse ya en cinco semanas.

Finalmente, hay que destacar que entre las políticas que más crecen se encuentra la política de I+D+i, con un incremento de los recursos del 8,3 por 100 respecto a 2017, lo que supone 560 millones de euros más, hasta alcanzar los 7.044,47 millones. Asimismo, la aprobación de los Presupuestos permitirá la movilización de las partidas para la puesta en marcha del Pacto de Estado contra la Violencia de Género.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS CONCLUYE QUE LOS PLANES FISCALIZADORES DE LOS AYUNTAMIENTOS FUNCIONAN, PERO PIDE MEJORAS

Según el Tribunal de Cuentas, el 62 por ciento de los planes fiscalizadores para ayuntamientos cumplieron sus objetivos previstos, experimentándose una evolución positiva de la situación económico-financiera en las entidades locales estudiadas. No obstante, se aprecia la existencia de fallos en la falta de medidas concretas para obtener ahorro, y se recomienda establecer mecanismos para asegurar el seguimiento y control de la ejecución de los planes.

En este sentido se señala que la ausencia de cuantificación y evaluación de los objetivos intermedios imposibilita llevar a cabo un adecuado seguimiento y control del cumplimiento de dichos planes, así como actuar para la consecución de los objetivos principales perseguidos.

Por ello, se pide a las entidades locales que establezcan mecanismos para asegurar el seguimiento y control de la ejecución de sus planes, así como para proceder a la corrección en tiempo y forma de sus desviaciones sobre lo planificado.

Recomienda que valoren oportunamente la elaboración y aprobación de un plan de saneamiento, como instrumento de planificación y gestión económico-financiera dirigido a solventar situaciones de desequilibrio. Deberán detallar los datos, estimaciones y cuantificaciones contempladas para garantizar todo se encuentre justificado y respaldado en estudios y evaluaciones previos.

Por último, reitera al órgano competente que siga impulsando regulaciones detalladas y normalizadas del contenido de los planes que deban aprobarse por las entidades locales, así como de la periodicidad y alcance del seguimiento y control a realizar por las mismas y por sus órganos de tutela financiera del Estado y de las comunidades autónomas.

SE REDUCE EL IRPF A PRODUCTORES AGRÍCOLAS Y GANADEROS AFECTADOS POR LA SEQUÍA

El Gobierno ha reducido el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a los productores de cereales, leguminosas, patata, fruta de hueso, bovino de leche y ganadería extensiva.

Las reducciones de módulos aprobadas se traducen en una disminución proporcional de la base imponible derivada de los rendimientos de la actividad agraria, y, por tanto, del resultado de la declaración del IRPF.

Así pues, se fijan los Índices de Rendimiento Neto en la declaración del IRPF para estimación objetiva, que recogen las propuestas del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente de minoración en la presión fiscal para agricultores y ganaderos afectados, entre otros motivos, por la sequía.

El régimen de estimación objetiva agraria del IRPF es el mayoritario entre los agricultores y ganaderos de España, siendo el elegido por en torno a un millón de declarantes.

Con las minoraciones aprobadas, se quiere dar respuesta a la sequía que afectó a grandes áreas de la Península Ibérica, re-

duciéndose el módulo de las producciones ganaderas extensivas para compensar la reducción de la disponibilidad de pastos.

Igualmente, en el ámbito de la ganadería, se reducen a nivel nacional los módulos de bovino de leche y la cunicultura, para tener en cuenta su particular situación de mercado.

La reducción de módulos también tiene en cuenta los efectos de la sequía sobre otros cultivos, con amplias rebajas en cítricos, olivar, uva, oleaginosas y forrajes en amplias zonas.

Todas estas reducciones de módulos implican una rebaja potencial de la base imponible del orden de 580 millones de euros.

SE ESTIMA QUE HACIENDA DEVOLVERÁ UNOS 9.468 MILLONES A LOS CONTRIBUYENTES EN LA CAMPAÑA DE LA RENTA 2017

Se aprecia un ligero descenso de las declaraciones a devolver, que pese a ello aún representan el 70% del total, debido al comportamiento de las retenciones y a la buena marcha de rentas que no están sometidas a retención, como las actividades económicas y las ganancias patrimoniales.

Así pues, se espera que la campaña cuente con 19,94 millones de declaraciones, lo que supone un aumento del 1,1%, de los que 16,65 millones serán individuales y 3,29 millones conjuntas.

De todas ellas, 13,77 millones darán derecho a devolución, un 2% menos, por un importe de 9.468 millones de euros, mientras que 5,24 millones saldrán con resultado a ingresar, un 8% más, por importe de 9.621 millones.

En total, se registrará un resultado neto positivo de 153 millones de euros, frente al negativo de 823 millones de euros del año pasado.

Según estos datos, se repite la tendencia del año pasado, con el aumento de las declaraciones a ingresar y con un pequeño descenso de las declaraciones a devolver. ■



LÍNEA DIRECTA

**PUBLICADA ENTRE EL
16 DE MARZO Y EL 15 DE ABRIL**

En esta sección aparece una selección de los últimos contenidos incorporados a las páginas de la Agencia Tributaria, así como aquellas informaciones que, por su actualidad, sean de interés general. También se incluye la fecha de incorporación.

16 DE MARZO

Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publica la “Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades”, basada en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio fiscal de referencia de la estadística. Esta publicación presenta información detallada de las principales partidas contenidas en los modelos de declaración modelo 200 (“Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimientos permanentes. Declaración liquidación”).

19 DE MARZO

Nuevos trámites y actuaciones que permiten su apoderamiento para realización a través de Internet

Se ha publicado la Resolución de 9 de marzo de 2018, de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la de 18 de mayo de 2010, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria.

20 DE MARZO

Impuesto de Matriculación de Vehículos Automóviles

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publica la Estadística del Impuesto sobre Matriculación de Vehículos Automóviles, en sus dos versiones Avance mensual y



Estadística anual basada en las declaraciones que los contribuyentes están obligados a presentar del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) con la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos. El Avance mensual presenta la información correspondiente al año en curso con un desfase entre el mes de referencia y el mes de publicación de aproximadamente 25 días. La Estadística anual presenta la información correspondiente al último día del año del ejercicio fiscal de referencia de la estadística.

21 DE MARZO

Impuesto Especial sobre el Carbón

Se modifica el modelo 595 "Impuesto Especial sobre el Carbón. Declaración-Liquidación".

Estadísticas de Comercio Exterior. Datos estadísticos. Últimas estadísticas publicadas

Últimas estadísticas publicadas de Comercio Exterior, correspondientes al mes de enero de 2018.

Impuestos Especiales de Fabricación e Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

Se modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y

actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

2 DE ABRIL

Reducción del índice de rendimiento neto de actividades agrícolas y ganaderas para el período impositivo 2017

Se reducen para el período impositivo 2017 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

3 DE ABRIL

II Conferencia Internacional del OEA a celebrar en Bakú, Azerbaiyán, del 2 al 4 de mayo de 2018. Inscripción gratuita

La Asociación Internacional del Operador Económico Autorizado (OEA) Aduaneros y Logísticos y el Comité Estatal de Aduanas de Azerbaiyán ha organizado la I Asamblea de la Asociación Internacional del OEA y II Conferencia Internacional del OEA a celebrarse en la ciudad de Bakú, del 2 al 4 de mayo de 2018 que contará con la participación de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, María Pilar Jurado Borrego. La inscripción de los participantes es gratuita. ■





LA DGT DICE

Tributación por servicios prestados a un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y residente en otro Estado miembro

La DGT indica que los servicios prestados, se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional y tenga en dicho ámbito espacial la sede de su actividad económica o cuente en el mismo con un establecimiento permanente

En la consulta V0715-18 de 16 de marzo de 2018, el consultante desea conocer la tributación de los servicios prestados a un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y residente en otro Estado miembro.



LA DGT DICE:

De conformidad con el artículo 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

En este sentido, el artículo 5 de la ley del impuesto establece que las actividades empresariales o profesionales son las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por otra parte, el artículo 11 de la misma ley define el hecho imponible como la prestación de servicios que tengan por objeto toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

De acuerdo con lo anterior, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y las operaciones por el efectuadas deben ser calificadas como prestaciones de servicios que están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia ha-

bitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

De acuerdo con lo anterior, los servicios prestados se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional actuando como tal y tenga en dicho ámbito espacial la sede de su actividad económica o cuente en el mismo con un establecimiento permanente o, en su defecto, su residencia o domicilio habitual siempre que los servicios en cuestión tengan por destinatarios a esa sede, establecimiento, residencia o domicilio.

Con carácter general, los servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de telecomunicaciones o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

Por otra parte, La Comisión Europea se ha pronunciado recientemente sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, rechaza en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del

servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo. En este sentido la Comisión considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Sujeción de la liquidación de la sociedad de gananciales a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

La DGT indica que la liquidación de la sociedad de gananciales constituye una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, habida cuenta de que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión, pues no se está atribuyendo a los cónyuges algo que no tuvieran con anterioridad

En la consulta V0717-18 de 16 de marzo de 2018, el consultante y su esposa están casados en régimen de gananciales. En este momento pretenden pactar un nuevo régimen económico matrimonial, el de separación de bienes, por lo que van a proceder a la liquidación de la sociedad de gananciales.

El activo de la sociedad está formado por diversos bienes: dos plazas de garaje, un trastero, diversas cuentas bancarias, un negocio titularidad de la esposa, dos vehículos, acciones y otros productos financieros. En dicho activo se incluye una vivienda que el consultante manifiesta ser bien privativo suyo, adquirida con anterioridad a contraer matrimonio e inscrita a su nombre con el 100% del pleno dominio. Por otro lado, se incluye como pasivo un préstamo que grava la anterior vivienda.

Para la liquidación de la sociedad de gananciales se forman dos lotes de idéntico



LA DGT DICE

importe, compensando las posibles diferencias entre los bienes adjudicados con el metálico existente en las cuentas y con las acciones. La vivienda antes referida se incluye en el lote de la esposa.

LA DGT DICE:

El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece en su artículo 32.3 que “Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio”.

En el supuesto que se examina lo primero a considerar es la existencia de dos operaciones o convenciones distintas:

1. La disolución de la sociedad de gananciales, con la consiguiente adjudicación a cada uno de los cónyuges de bienes del patrimonio de dicha sociedad, en la proporción que a cada uno corresponde y que constituye su haber de gananciales, es decir, el 50 por ciento del valor de los bienes de la sociedad.
2. Los posibles excesos de adjudicación en caso de que alguno de los cónyuges recibiera bienes por valor superior al referido 50 por ciento.

En este caso, si la disolución de la sociedad de gananciales se llevase a cabo adjudicando a cada uno de los cónyuges bienes y deudas en pago de su haber de gananciales, sin que se produzca exceso alguno declarado por los interesados, no se produciría el hecho imponible previsto en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD, en tanto que la extinción o disolución de una comunidad de bienes, como es la sociedad de gananciales, supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros o cónyuges en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no

es una verdadera transmisión pues no se le está atribuyendo algo que no tuvieran con anterioridad.

En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente

La no sujeción a la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas posibilita la aplicación de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos.

Sin embargo, el apartado 3º del artículo 45.I.B) del Texto Refundido establece la exención, en las tres modalidades de gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tanto de las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal y de las adjudicaciones que se verifiquen a su disolución a favor de aquéllos y en pago de tales aportaciones, como de las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

Respecto a los posibles excesos de adjudicación, a diferencia del supuesto anterior, cuando a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que recibe no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación si constituye una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del que recibe el exceso al que recibe de menos. Por tal razón el artículo 7.º.2.B) del Texto Refundido, considera a los excesos de adjudicación transmisiones patrimoniales.

No obstante, dicho precepto exceptúa aquellos excesos que surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas

en el mismo fundamento, entre los que se incluye el artículo 1.062 (primero) del Código Civil que dispone que “cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”.

Por otro lado, el Código Civil dedica reglas especiales a la liquidación de la sociedad de gananciales; pero siendo éstas insuficientes, determina de un modo general en el artículo 1.410 que “en todo lo no previsto en este capítulo sobre formación de inventario, reglas sobre tasación y venta de bienes, división del caudal, adjudicaciones a los partícipes y demás que no se halle expresamente determinado, se observará lo establecido para la partición y liquidación de la herencia”. Dentro de las normas sobre la partición de la herencia figura el artículo 1.062 anteriormente transcrito siendo, por lo tanto, aplicable supletoriamente al régimen de gananciales.

Si se adjudicase uno de los cónyuges bienes por un valor superior al 50 por ciento del haber ganancial, sin que dicho cónyuge realice contraprestación alguna en favor del otro, se producirá un exceso de adjudicación que, por su carácter lucrativo, estaría sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación. Si, por el contrario, el cónyuge que reciba bienes por valor superior a su haber ganancial queda obligado a entregar al otro cónyuge una contraprestación se producirá un exceso que, al tener carácter oneroso, quedará sujeto a la modalidad al ITP y AJD en los términos que resultan del artículo 7.2.B) del texto refundido del citado impuesto, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas,

Ahora bien, si el exceso se origina por la adjudicación a uno de los cónyuges de un inmueble indivisible, o de la vivienda habitual del matrimonio, pagando la diferencia en metálico al otro cónyuge, dicho exceso no estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al tratarse de un exceso de adjudicación inevitable en los términos que resultan del artículo 1.062 del Código Civil y 32 del Reglamento del Impuesto. Así, los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a

los inmuebles como “un bien que, si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división” (Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995). Por otro lado, el apartado 3 del artículo 32 del Reglamento exige, para no quedar sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, que el exceso de adjudicación que se origine debe ser una consecuencia “necesaria” de la disolución de la sociedad de gananciales.

Tanto si el exceso deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o por la cuota variable del documento notarial, en ningún caso resultaría de aplicación la exención contemplada en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido. En efecto, el artículo 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria, titulado expresamente “Prohibición de la analogía”, establece que “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Esto significa que, si bien la analogía es admisible en Derecho tributario, no puede aplicarse ni para gravar supuestos de hecho no recogidos expresamente en la Ley (extensión del hecho imponible), ni para aplicar exenciones, reducciones y bonificaciones de la base imponible, deducciones y bonificaciones de la cuota u otros incentivos fiscales no regulados expresamente (extensión de beneficios fiscales). Por tanto, la exención del artículo 45.I.B.3 solo alcanza a las adjudicaciones que se hagan en favor de cada uno de los cónyuges en pago de su haber de gananciales, pero no a los excesos de adjudicación, que deberán tributar, sin exención ni beneficio fiscal alguno, en el ITP y AJD o en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, según el exceso tenga carácter oneroso o lucrativo.

En el supuesto planteado, se han formado dos lotes de igual valor, incluyendo en el correspondiente a la esposa el valor de la vivienda, bien de carácter privativo, ya sea en parte o en su totalidad. Dicho bien debe ser excluido del reparto de los bienes gananciales, de los que no forma parte, lo que determina que se produzca un exceso de adjudicación al romperse la igualdad de los referidos lotes, el cual no puede



LA DGT DICE

considerarse consecuencia necesaria de la disolución de la sociedad de gananciales, en tanto se produce por la adjudicación a un cónyuge de un bien que no tiene carácter ganancial. Y tampoco puede considerarse que tenga carácter inevitable al estar formada la sociedad de gananciales por una serie de bienes, garajes, trastero, metálico, un negocio, vehículos, acciones, etc., que permitirían la formación de lotes distintos, que evitasen o, en su caso, minorasen el exceso producido. En consecuencia, el referido exceso deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en aplicación del artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD.

Por todo lo anterior, se concluye que la disolución de la sociedad de gananciales, con la consiguiente adjudicación de su patrimonio a los cónyuges, constituye una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en tanto en cuanto dicha adjudicación no es una verdadera transmisión, pues no se está atribuyendo a los cónyuges algo que no tuvieran con anterioridad. La no sujeción a la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas posibilita la aplicación de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido. Sin embargo, el apartado 3º del artículo 45.I.B) del Texto Refundido establece la exención en las tres modalidades de gravamen del Impuesto de las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales por causa de la disolución de dicha sociedad.

Respecto al exceso de adjudicación que se produzca, este constituye una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso en tanto en cuanto sea objeto de compensación por parte del cónyuge que recibe el exceso al que recibe de menos, salvo que se origine por la adjudicación a uno de los cónyuges de un inmueble indivisible, o sea consecuencia necesaria de la adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio. En el caso planteado el exceso producido no puede considerarse consecuencia necesaria de la disolución de la sociedad de gananciales, por cuanto se produce por la adjudicación a un

cónyuge de un bien que no tiene carácter ganancial. Y tampoco puede considerarse que tenga carácter inevitable al estar formada la sociedad de gananciales por una serie de bienes que permitirían la formación de lotes distintos, que evitasen o, en su caso, minorasen el exceso producido. En consecuencia, al exceso deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en aplicación del artículo 7.2.b) del Texto Refundido del Impuesto, sin que en este supuesto resulte de aplicación la exención contemplada en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido.

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones relacionadas con la venta por internet

La DGT indica en el caso planteado que no existe sujeción al I.V.A por no encontrarse los bienes en el territorio de aplicación del impuesto en el momento de su puesta a disposición a favor del consultante y, en la segunda entrega, por no encontrarse en el territorio de aplicación del impuesto el lugar de inicio del transporte que introduce los bienes en dicho ámbito territorial

En la consulta V0870-18 de 28 de marzo de 2018, El consultante es una persona física que pretende iniciar una nueva actividad consistente en la compraventa de juguetes por internet. La venta de juguetes se efectuará de forma que, una vez que el cliente final ha elegido y abonado un juguete, el consultante lo adquiere de un proveedor chino al que pide que lo envíe directamente desde China al territorio de aplicación del impuesto. Es el cliente final el que figura como destinatario en la documentación aduanera y asumirá el pago de los impuestos devengados con ocasión de la importación.

Plantea consulta acerca de la Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones efectuadas por el consultante, y obligación de declarar las operaciones

relacionadas con la venta de juguetes en el modelo 303 de declaración liquidación del impuesto. Derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en su caso, con ocasión de la actividad de la venta de juguetes.

LA DGT DICE:

El consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de venta efectuadas por el mismo deben ser calificadas, como entregas de bienes y que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

En este sentido, el artículo 17 de la ley 37/1992 establece que estarán sujetas al impuesto “las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.”.

De acuerdo con lo anterior, la introducción en el territorio de aplicación del impuesto de un bien procedente de la República Popular de China determinará la realización de una importación sujeta y no exenta del impuesto sobre el Valor Añadido.

Las operaciones de adquisición de juguetes efectuadas por el consultante deben ser calificadas igualmente como entregas de

bienes efectuadas por el proveedor chino y deben ser consideradas como entregas independientes a aquellas efectuadas por el consultante a favor de los clientes finales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, del escrito de la consulta se infiere que los juguetes adquiridos en China son remitidos directamente por los proveedores chinos por cuenta del consultante al adquirente final en el territorio de aplicación del impuesto figurando éstos como destinatarios en la documentación del transporte que introduce los bienes en el territorio de aplicación del impuesto.

De acuerdo con lo anterior, cabe concluir que ni la entrega efectuada por el proveedor chino al consultante ni las efectuadas por este último a favor de los particulares establecidos en el territorio de aplicación del impuesto estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en el primer caso, por no encontrarse los bienes en el territorio de aplicación del impuesto en el momento de su puesta a disposición a favor del consultante y, en la segunda entrega, por no encontrarse en el territorio de aplicación del impuesto el lugar de inicio del transporte que introduce los bienes en dicho ámbito territorial.





LA DGT DICE

Se concluye que tendrá la consideración de sujeto pasivo de la importación el particular adquirente final del juguete que habrá de estar a los requisitos y aspectos procedimentales contenidos en la normativa aduanera.

Régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea

La DGT indica que cuando la causa que motiva la realización de las operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial

En la consulta V0848-18 de 26 de marzo de 2018 plantea la consultante, si podría acogerse al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LA DGT DICE:

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen las condiciones y requisitos para la realización de una operación de fusión.

Si la operación planteada se realiza en el ámbito mercantil de acuerdo con las exigencias de la Ley 3/2009, todo ello según lo establecido en el artículo 76.1 de la LIS, la fusión podría acogerse al régimen fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS en las condiciones y con los requisitos exigidos en el mismo.

Por su parte, el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, regula el régimen

de las rentas derivadas de la transmisión. En concreto señala que no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en el situados.

Asimismo, no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español.

Por otro lado, los valores fiscales recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión, se valoran a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda.

Se concluye que cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

En el escrito de consulta se indica que estas operaciones se realizan con la finalidad de:

- Suprimir los costes que provoca el mantenimiento de dos estructuras societarias diferenciadas en entidades con actividades muy similares en la práctica.
- Simplificar el proceso y los costes de producción del producto ya que se eliminan las operaciones entre estas empresas.
- Simplificar la tesorería entre ambas empresas eliminando estructuras organizativas.
- Simplificar y mejorar la gestión de compras a proveedores pasando a ser

una sola empresa la que comprara pudiendo así ganar competitividad por volumen de las compras.

- Mejorar la gestión del stock de los productos que pasarán a gestionarse de forma unitaria.

El hecho de que la que entidad absorbida cuente, con bases imponibles negativas pendientes de compensar, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que tras la operación de fusión se continúen realizando las actividades que venían realizando las entidades intervinientes en la fusión, redundando la operación en beneficio de dichas entidades, por cuanto se refuerce y mejore la situación financiera de las actividades resultantes de la fusión y no se realice la misma en un momento temporal dentro de un plan de liquidación de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades. Por tanto, en la medida en que se den las circunstancias anteriormente mencionadas en relación a las entidades que participan en la operación de fusión, los motivos alegados pueden considerarse económicamente válidos a los efectos previstos en el artículo 89.2 de la LIS.

No obstante lo anterior, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

Por tanto, las bases imponibles negativas generadas en sede de la sociedad absorbida, podrán ser compensadas en sede de la entidad absorbente, con los requisitos y limitaciones establecidos en el artículo 84 y en la disposición transitoria 16ª de la LIS, previamente transcrito.

Tipo impositivo reducido en obras de rehabilitación de un edificio

La DGT indica que resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza y autenticidad de las obras de rehabilitación proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales

En la consulta V0740-18 de 19 de marzo de 2018, el consultante es una entidad mercantil dedicada a la ejecución de obras de reforma y construcción en general. Va a realizar las obras de rehabilitación de un edificio no especificado, consistentes en demoler la cubierta, falsos techos, antepechos y pilastras y posteriormente reforzar pilares, viguetas, y reposición completa de cubiertas y revestimientos.

LA DGT DICE:

Que se aplica el tipo impositivo del 10 por ciento a las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

Según los criterios interpretativos del mencionado precepto legal, relativos a la construcción de edificaciones, recogidos en la doctrina de esta Dirección General, la aplicación del tipo impositivo reducido procederá cuando:



LA DGT DICE

- a. Las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.
- b. Dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.
- c. Dichas ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.
- d. Las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción de los citados edificios.

En este sentido, se concluye que las obras de rehabilitación de edificaciones son las que reúnan los siguientes requisitos:

1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.”.

Por tanto, para determinar si las obras que se realicen en un edificio de viviendas por el consultante son de rehabilitación y pueden tributar al tipo reducido, será necesario determinar si se trata efectivamente de

obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

En otro orden, se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.”.

En cuanto a las obras conexas, se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a. Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b. Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c. Las obras de rehabilitación energética.

Visto todo lo anterior, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. A estos efectos, la normativa del Impuesto no ha previsto que dicha condición pueda resultar acreditada por un documento en particular, si bien, y como ya se ha señalado anteriormente, entre los elementos de prueba han de considerarse preferentemente los dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado del proyecto y, si procede, la calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

En el caso consultado, las obras anteriormente señaladas ejecutadas en un edificio terminado son parte de las actuaciones que, dentro del concepto de obras análogas o conexas a las obras de rehabilitación, han de considerarse incluidas dentro de la definición más amplia de rehabilitación y, por tanto, se les aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento cuando formen parte de un proyecto global de rehabilitación que cumpla las condiciones para ser considerado como tal. En el caso de las obras conexas, solo computarán como obras de rehabilitación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas.

Por tanto, las obras de reforma integral de cubiertas, antepechos, viguetas y pilastras en un edificio de viviendas están comprendidas, desde el punto de vista cualitativo, entre las reseñadas. ■





CALENDARIO

MARZO 2018

DESDE EL 10 DE MAYO

HASTA EL 2 DE JULIO

RENTA

Presentación en entidades colaboradoras, Comunidades Autónomas y oficinas de la AEAT de la declaración anual de Renta 2017

Modelo: **D-100**

Con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta, hasta el 27 de junio

HASTA EL 21 DE MAYO

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Abril 2018
Grandes empresas
Modelos: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

IVA

- Abril 2018
Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones
Modelo: 340

- Abril 2018
Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias
Modelo: 349

- Abril 2018
Operaciones asimiladas a las importaciones
Modelo: 380

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- Abril 2018
Modelo: 430



IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- **Febrero 2018**
Grandes empresas
Modelos: 553, 554, 555, 556, 557, 558
- **Febrero 2018**
Grandes empresas
Modelos: 561, 562, 563
- **Abril 2018**
Modelos: 548, 566, 581
- **Abril 2018**
Modelos: 570, 580
- **Primer trimestre 2018**
Excepto grandes empresas
Modelos: 553, 554, 555, 556, 557, 558
- **Primer trimestre 2018**
Excepto grandes empresas
Modelos: 561, 562, 563

Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados
Modelo: 510

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

- **Abril 2018**
Grandes empresas
Modelo: 560

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- **Primer trimestre 2018**
Pago fraccionado
Modelo: 583
- **Primer cuatrimestre 2018**
Autoliquidación
Modelo: 587

HASTA EL 30 DE MAYO

IVA

- **Abril 2018**
Autoliquidación
Modelo: 303
- **Abril 2018**
Grupo de entidades, modelo individual
Modelo: 322
- **Abril 2018**
Grupo de entidades, modelo agregado
Modelo: 353

HASTA EL 31 DE MAYO

DECLARACIÓN ANUAL DE CUENTAS FINANCIERAS EN EL ÁMBITO DE LA ASISTENCIA MUTUA

- **Año 2017**
Modelo: 289

DECLARACIÓN ANUAL DE CUENTAS FINANCIERAS DE DETERMINADAS PERSONAS ESTADOUNIDENSES

- **Año 2017**
Modelo: 290



NORMATIVA LABORAL

Publicada entre el 16 de marzo y el 15 de abril

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

SEGURIDAD SOCIAL

CONVENIO CON COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA SOBRE UTILIZACIÓN LABORAL DEL AMIANTO

Resolución de 6 de marzo de 2018, de la Secretaría General Técnica, por la que se publica el Convenio de colaboración entre el Instituto Nacional de la Seguridad Social y la Comunidad Foral de Navarra, para la realización de actuaciones conjuntas en relación con los trabajadores afectados de patologías derivadas de la utilización laboral del amianto. (BOE núm. 66, de 16 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

UNIDAD EDITORIAL INFORMACIÓN ECONÓMICA, SL.

Resolución de 7 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio Colectivo de Unidad Editorial Información Económica, SL. (BOE núm. 66, de 16 de marzo de 2018)

SEGURIDAD SOCIAL

REDUCCIÓN COTIZACIONES PARA EMPRESAS CON BAJA SINIESTRALIDAD

Orden ESS/256/2018, de 12 de marzo, por la que se desarrolla el Real Decreto 231/2017, de 10 de marzo, por el que se regula el establecimiento de un sistema de reducción de las cotizaciones por contingencias profesionales a las empresas que hayan disminuido de manera considerable la siniestralidad laboral. (BOE núm. 67, de 17 de marzo de 2018)

SERVICIO PÚBLICO DE EMPLEO ESTATAL

CONVENIO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Resolución de 7 de marzo de 2018, de la Secretaría General Técnica, por la que se publica el Convenio entre el Servicio Público de Empleo Estatal y la

Comunidad Autónoma del País Vasco, por el que se atribuye de forma excepcional y limitada en el tiempo al Servicio Público de Empleo Estatal la gestión de la concesión y el pago de las ayudas contempladas en el programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección por desempleo. (BOE núm. 68, de 19 de marzo de 2018)

SERVICIO PÚBLICO DE EMPLEO ESTATAL

CONVENIO CON EL INSTITUTO SOCIAL DE LA MARINA

Resolución de 7 de marzo de 2018, de la Secretaría General Técnica, por la que se publica el Convenio entre el Servicio Público de Empleo Estatal y el Instituto Social de la Marina, para establecer el intercambio de información a efecto del reintegro en vía ejecutiva de las prestaciones por desempleo indebidamente percibidas o por responsabilidad empresarial. (BOE núm. 68, de 19 de marzo de 2018)

SERVICIO PÚBLICO DE EMPLEO ESTATAL

CONVENIO CON LA DIPUTACIÓN DE BARCELONA

Resolución de 7 de marzo de 2018, de la Secretaría General Técnica, por la que se publica el Convenio de colaboración entre el Servicio Público de Empleo Estatal y la Diputación de Barcelona, en el marco del Portal de Empleo y Autoempleo, Empléate. (BOE núm. 68, de 19 de marzo de 2018)

SECRETARÍA DE ESTADO DE EMPLEO

ESTRATEGIA ESPAÑOLA DE ECONOMÍA SOCIAL 207-2020

Resolución de 15 de marzo de 2018, de la Secretaría de Estado de Empleo, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de diciembre de 2017, por el que se aprueba la Estrategia Española de Economía Social 2017-2020. (BOE núm. 69, de 20 de marzo de 2018)

MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL

SE MODIFICAN LA JUNTA Y LA MESA ÚNICA DE CONTRATACIÓN

Orden ESS/294/2018, de 12 de marzo, por la que se modifica la Orden ESS/249/2014, de 13 de febrero, por la que se crean y regulan la Junta de Contratación y la Mesa Única de Contratación del Ministerio de Empleo y Seguridad Social. (BOE núm. 70, de 21 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

REVISIÓN SALARIAL PARA 2018 DE GESTORÍAS ADMINISTRATIVAS

Resolución de 9 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica la revisión salarial para el año 2018 del VII Convenio colectivo estatal de gestorías administrativas. (BOE núm. 71, de 22 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

TABLAS SALARIALES 2017-2018 INDUSTRIAS DE PASTAS ALIMENTICIAS

Resolución de 9 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registran y publican las tablas salariales definitivas aplicables en el año 2017 y provisionales en el 2018, del Convenio colectivo nacional para las industrias de pastas alimenticias. (BOE núm. 72, de 23 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

II CONVENIO COLECTIVO DE ALCOR SEGURIDAD, SL.

Resolución de 13 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el II Convenio colectivo de Alcor Seguridad, SL. (BOE núm. 72, de 23 de marzo de 2018)

ORGANIZACIONES SINDICALES

II ACUERDO GOBIERNO-SINDICATOS

Resolución de 22 de marzo de 2018, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se publica

el II Acuerdo Gobierno-Sindicatos para la mejora del empleo público y las condiciones de trabajo. (BOE núm. 74, de 26 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

CONVENIO COLECTIVO DE WORLDWIDE FLIGHT SERVICE, SA, SERVICIOS AEROPORTUARIOS DE CARGA

Resolución de 14 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de Worldwide Flight Service, SA, Servicios Aeroportuarios de Carga. (BOE núm. 75, de 27 de marzo de 2018)

SEGURIDAD SOCIAL

SE REGULA EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE COTIZACIONES

Resolución de 27 de marzo de 2018, conjunta de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera y de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regula el procedimiento para la realización del pago de las cotizaciones a favor de la Tesorería General de la Seguridad Social. (BOE núm. 76, de 28 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

REVISIÓN SALARIAL PARA 2017 INDUSTRIAS DE ALIMENTOS COMPUESTOS PARA ANIMALES

Resolución de 16 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Acta del acuerdo relativo a la revisión salarial para el año 2017 del Convenio colectivo del sector industrias de alimentos compuestos para animales. (BOE núm. 76, de 28 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

REVISIÓN SALARIAL CONVENIO COLECTIVO TRABAJADORES DEL AVE

Resolución de 16 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Acuerdo de prórroga y revisión salarial del Convenio colectivo de los trabajadores de Administrador

NORMATIVA LABORAL

Publicada entre el 16 de marzo y el 15 de abril

de Infraestructuras Ferroviarias y Administrador de Infraestructuras Ferroviarias de Alta Velocidad. (BOE núm. 76, de 28 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

REVISIÓN SALARIAL 2017 XX CONVENIO COLECTIVO DEL PERSONAL DE TIERRA DE IBERIA, LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA, SA, OPERADORA, S. UNIPERSONAL

Resolución de 16 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica la revisión salarial para el 2017 del XX Convenio colectivo del personal de tierra de Iberia, Líneas Aéreas de España, SA, Operadora, S. Unipersonal. (BOE núm. 76, de 28 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

REVISIÓN SALARIAL 2018 CONVENIO COLECTIVO DE MEDITERRÁNEA MERCH, SL.

Resolución de 16 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica la revisión salarial para el 2018 del Convenio colectivo de Mediterránea Merch, SL. (BOE núm. 76, de 28 de marzo de 2018)

POLÍTICA DE EMPLEO PLAN ANUAL PARA 2018

Resolución de 28 de marzo de 2018, de la Secretaría de Estado de Empleo, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de Consejo de Ministros de 27 de marzo de 2018 por el que se aprueba el Plan Anual de Política de Empleo para 2018, según lo establecido en el artículo 11.2 del texto refundido de la Ley de Empleo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2015, de 23 de octubre. (BOE núm. 77, de 29 de marzo de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

CORRECCIÓN DE ERRORES TABLAS SALARIALES 2017 INDUSTRIAS DE ELABORACIÓN DEL ARROZ

Resolución de 21 de marzo de 2018, de la Dirección

General de Empleo, por la que se corrigen errores en la de 16 de febrero de 2018, por la que se registran y publican las tablas salariales definitivas para el año 2017 y las provisionales para 2018 del Convenio colectivo estatal para las industrias de elaboración del arroz. (BOE núm. 82, de 4 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

REVISIÓN SALARIAL CONVENIO COLECTIVO DE DEMAG CRANES & COMPONENTS, SAU.

Resolución de 21 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Acuerdo de prórroga y revisión salarial del Convenio colectivo de Demag Cranes & Components, SAU. (BOE núm. 82, de 4 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

CONVENIO COLECTIVO DE ESC SERVICIOS GENERALES, SL.

Resolución de 21 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de ESC Servicios Generales, SL. (BOE núm. 82, de 4 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

TABLAS SALARIALES 2017 EMPRESAS DE GESTIÓN Y MEDIACIÓN INMOBILIARIA

Resolución de 21 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registran y publican las tablas salariales definitivas para el año 2017 del Convenio colectivo estatal para las empresas de gestión y mediación inmobiliaria. (BOE núm. 82, de 4 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

TABLAS SALARIALES 2017-2018 ENTIDADES DE SEGUROS, REASEGUROS Y MUTUAS COLABORADORAS CON LA SEGURIDAD SOCIAL

Resolución de 21 de marzo de 2018, de la Direc-

ción General de Empleo, por la que se registran y publican las tablas salariales para 2017 y 2018 del Convenio colectivo general de ámbito estatal para el sector de entidades de seguros, reaseguros y mutuas colaboradoras con la Seguridad Social. (BOE núm. 82, de 4 de abril de 2018)

SEGURIDAD SOCIAL

SE APRUEBAN ESTATUTOS DE LA INSPECCIÓN DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL

Real Decreto 192/2018, de 6 de abril, por el que se aprueban los estatutos del Organismo Autónomo Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social. (BOE núm. 85, de 7 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

REVISIÓN SALARIAL PARA 2018 II CONVENIO COLECTIVO ESTATAL DE NOTARIOS Y PERSONAL EMPLEADO

Resolución de 23 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Acta del acuerdo relativo a la revisión salarial para el año 2018 del II Convenio colectivo estatal de notarios y personal empleado. (BOE núm. 87, de 10 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

CONVENIO COLECTIVO ESTATAL DEL SECTOR DE DESINFECCIÓN, DESINSECTACIÓN Y DESRATIZACIÓN

Resolución de 23 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo estatal del sector de desinfección, desinsectación y desratización. (BOE núm. 87, de 10 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

CONVENIO COLECTIVO PARA LAS CAJAS Y ENTIDADES FINANCIERAS DE AHORRO

Resolución de 23 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica

el Convenio colectivo para las cajas y entidades financieras de ahorro. (BOE núm. 87, de 10 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

PLAN DE IGUALDAD DE SERVICIOS SECURITAS, SA.

Resolución de 23 de marzo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Plan de igualdad de Servicios Securitas, SA. (BOE núm. 89, de 12 de abril de 2018)

CONVENIOS COLECTIVOS

CORRECCIÓN DE ERRORES TABLAS SALARIALES 2018 COMERCIO PAPEL Y ARTES GRÁFICAS

Resolución de 4 de abril de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se corrigen errores en la de 6 de febrero de 2018, por la que se registran y publican las tablas salariales para el año 2018 del Convenio colectivo nacional del ciclo de comercio de papel y artes gráficas. (BOE núm. 91, de 14 de abril de 2018)

SISTEMA NACIONAL DE EMPLEO

SE APRUEBA LA GUÍA TÉCNICA DE PROTOCOLOS DE LA CARTERA COMÚN DE SERVICIOS

Orden ESS/381/2018, de 10 de abril, por la que se aprueba la Guía técnica de referencia para el desarrollo de los protocolos de la Cartera Común de Servicios del Sistema Nacional de Empleo. (BOE núm. 91, de 14 de abril de 2018)

TRIBUNAL SUPREMO

1. . El subsidio de IT no cuenta como ingreso para la prestación por cese de actividad de los autónomos. Aunque el concepto de IT tenga cabida contable, en forma alguna sería computable a los efectos de la prestación de que tratamos, porque ninguna relación guarda con los «ingresos» de la actividad empresarial del autónomo, que es a lo que atiende la Ley 32/2010

2. No concurren ninguno de los supuestos que configuran la responsabilidad municipal de asumir a los trabajadores cesados, estando solo ante una nueva adjudicación de la contrata a otra empre-

sa. No estamos ante los supuestos propios de subrogación de los trabajadores previstos en el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, sino ante la normal sustitución que se produce entre empresas concesionarias de servicios públicos.

3. La presunción de laboralidad establecida en el artículo 115.3 de la LGSS opera respecto de los accidentes cardiovasculares que se inician mientras el trabajador se encuentra en pleno desarrollo de su trabajo, aunque la dolencia se exteriorice con toda su virulencia después, en el caso planteado, cuando el trabajador se encontraba haciendo ejercicio físico

TRIBUNAL SUPREMO

AUTONOMOS SUBSIDIO DE IT

1. El subsidio de IT no cuenta como ingreso para la prestación por cese de actividad de los autónomos. Aunque el concepto de IT tenga cabida contable, en forma alguna sería computable a los efectos de la prestación de que tratamos, porque ninguna relación guarda con los «ingresos» de la actividad empresarial del autónomo, que es a lo que atiende la Ley 32/2010

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2018 (rec. 3297/2016)

En el caso planteado el trabajador permaneció en alta en el RETA desde el 01/03/11 hasta el 31/10/14, fecha de cese en su actividad. Solicitó la prestación por cese de actividad, por causas económicas, técnicas, productivas o de producción, estando en situación de IT por enfermedad común, desde el 01/01/13 al 13/03/13, percibiendo el correspondiente subsidio.

Se formula por el demandante recurso de casación para la unificación de doctrina, denunciando la infracción del art. 5.1 a) de la Ley 32/2010, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos, así como del art. 17 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación

La prestación por cese de actividad tiene como objeto, según su propia regulación, el de dispensar a los trabajadores autónomos -del RETA o del RETM- prestaciones ante la situación de cese total en la actividad que originó el alta, no obstante poder y querer ejercer una actividad económica o profesional a título lucrativo, por la concurrencia de motivos económicos, técnicos, productivos u organizativos determinantes de la inviabilidad de proseguir la actividad económica o profesional.

Se concluye que una y otra prestación obedecen a distinta causa. La IT afecta a la situación personal -física y psíquica- del trabajador, mientras que el cese de actividad se vincula a la situación del negocio o actividad.

Por tanto, aunque el resultado final de ambas circunstancias incida en la situación económica del trabajador, su origen es diverso y ello resulta trascendente a la hora de analizar el debate que se presenta en el recurso. En efecto, la prestación por cese de actividad se otorga, como se ha indicado, ante el cese definitivo de actividad, que se vincula a la concurrencia de unos motivos que -en lo que al presente caso atañe- son de naturaleza económica y se identifican con la existencia de pérdidas y no con la situación personal del trabajador. Por ello, a la hora de interpretar los motivos económicos no es posible tomar en consideración las circunstancias personales del trabajador, y por lo mismo ha de

El subsidio de IT no cuenta como ingreso para la prestación por cese de actividad de los autónomos. No es un concepto computable a la hora de determinar el nivel de pérdidas en la actividad profesional. Vide Sentencia nº 1.

mantenerse que el subsidio de IT no es concepto computable a la hora de determinar el nivel de pérdidas en la actividad profesional.

Por ello, el Alto Tribunal rechaza el cómputo que la decisión recurrida admite, porque si la prestación está finalmente vinculada a los resultados de la actividad profesional del autónomo, ese básico elemento de interpretación fuerza a la indicada conclusión, porque ninguna relación guarda con el éxito o fracaso de la actividad empresarial, con el posible subsidio de IT que pueda haber percibido el trabajador autónomo.

A mayor abundamiento, esta conclusión es incluso la que deriva literalmente de la propia normativa de la prestación de que tratamos, siendo así que «la concurrencia de motivos económicos se considerará acreditada mediante la aportación, en los términos que reglamentariamente se establezcan, de la documentación contable que confeccione el trabajador autónomo, en la que se registre el nivel de pérdidas exigido en los términos del artículo 5.1.a).1.º, así como mediante las declaraciones del IVA, del IRPF y demás documentos preceptivos que, a su vez, justifiquen las partidas correspondientes consignadas en las cuentas aportadas.

En todo caso, las partidas que se consignen corresponderán a conceptos admitidos en las normas que regulan la contabilidad

Así pues, ha de reconocerse el derecho a la prestación solicitada, porque si bien al haber excluido el subsidio de IT en el primer trimestre del año 2013 del apartado de ingresos y obligadamente también haya de restarse del cómputo el periodo de tiempo correspondiente, lo razonable es que el periodo de «año completo» -sin solución de continuidad, obviamente- que exige el art. 5 de la Ley 32/2010 se integre con el primer trimestre del siguiente año -2014- cuyo promedio de pérdidas fue del 304,16%, porque la norma se refiere al año «completo», que no al año «natural» o al ejercicio contable, lo que determina una interpretación «pro beneficiario»,

cuya aplicación procede supuestos -como el presente- de textos o situaciones con dudoso significado no discernible por los habituales criterios exegéticos.

SUCESIÓN EMPRESARIAL

SUBROGACIÓN DE LOS TRABAJADORES

2. No concurren ninguno de los supuestos que configuran la responsabilidad municipal de asumir a los trabajadores cesados, estando solo ante una nueva adjudicación de la contrata a otra empresa. No estamos ante los supuestos propios de subrogación de los trabajadores previstos en el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, sino ante la normal sustitución que se produce entre empresas concesionarias de servicios públicos

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 (rec. 724/2016)

El trabajador despedido prestaba sus servicios de recogida de residuos sólidos urbanos por cuenta de una empresa integrada en una mancomunidad de la que el Ayuntamiento decide separarse para recuperar la gestión directa de servicios, adjudicando el servicio a otra empresa.

El TSJ condena al Ayuntamiento sobre la base de una obligación de asumir el personal que prestaba servicios para la Mancomunidad, que se formó para gestionar la limpieza viaria y recogida de residuos sólidos urbanos, y razona que la salida del consistorio de tal mancomunidad no le exime de su responsabilidad respecto a los trabajadores.

Ante tales circunstancias el Ayuntamiento formula recurso de casación en unificación de doctrina denunciando la infracción de doctrina jurisprudencial relativa al alcance subjetivo del Convenio Colectivo de empresa. Alega igualmente la infracción de doctrina jurisprudencial relativa a los requisitos exigidos por la subrogación convencional. Por último, cuestiona los requisitos de la subrogación convencional.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación

El Alto Tribunal concluye que no estamos ante los supuestos propios de subrogación de los trabajadores previstos en el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, sino ante la normal sustitución que se produce entre las empresas concesionarias de determinados servicios en la titularidad de concesiones, en las que sólo se produce subrogación empresarial si se transmite la unidad productiva o cuando así lo determine la norma sectorial, o lo prescriba el pliego de condiciones de la concesión.

El punto de partida no puede ser otro sino la consideración de que los supuestos contemplados en el art. 44 ET nada tienen que ver con la normal sustitución que se produce entre las empresas concesionarias de determinados servicios en la titularidad de concesiones o arrendamientos otorgados a terceros, de forma que en la sucesión de contratos o concesiones administrativas para la prestación de servicios públicos sólo se produce subrogación empresarial si se transmite la unidad productiva; en otro caso, sólo si lo determina la norma sectorial, o lo prescribe el pliego de condiciones de la concesión.

En efecto, el mecanismo sucesorio operante entre las empresas de limpieza, de seguridad o de gestión de diversos servicios públicos, no es el previsto en el art. 44 ET, pues «ni la contrata ni la concesión administrativa, son unidades productivas autónomas a los efectos del art. 44 ET, salvo entrega al concesionario o al contratista de la infraestructura u organización empresarial básica para la explotación», de forma que en general no se trata de una sucesión de empresas regulado en dicho precepto sino que la sucesión de empresas contratistas de servicios, al carecer la sucesión de un soporte patrimonial, por lo que no tiene más alcance que el establecido en las correspondientes normas sectoriales.

Porque en **las contratas sucesivas de servicios, en las que lo que se transmite no es una empresa ni una unidad productiva con autonomía funcional, sino de un servicio carente de tales características, no opera, por ese solo hecho, la sucesión de empresas establecida en el artículo 44 ET, sino que la misma se producirá o no, de conformidad con lo que al efecto disponga el convenio colectivo de aplicación**, y con subordinación al cumplimiento por las empresas interesadas de los requisitos exigidos por tal norma convenida, habida cuenta de que los convenios colectivos del sector suelen establecer una garantía de estabilidad en el empleo en favor de los trabajadores empleados en los centros de trabajo cuya limpieza se adjudica sucesivamente a distintas empresas contratistas de este servicio, imponiendo una obligación convencio-

nal de cesión de los correspondientes contratos de trabajo, subordinada a la puesta en conocimiento, por parte de la empresa contratista saliente, de información sociolaboral relevante relativa al personal beneficiario de la misma, mediante entrega de la documentación pertinente

Concluye que en las contratas sucesivas de servicios, se transmite una empresa ni una unidad productiva con autonomía funcional, sino solo un servicio, de forma que la subrogación de los trabajadores pasa por lo que al efecto esté previsto en el convenio colectivo de aplicación, que suele establecer una garantía de estabilidad en el empleo en favor de los trabajadores empleados en los centros de trabajo cuya limpieza se adjudica sucesivamente a distintas empresas contratistas, siendo también lo habitual la imposición de una obligación convencional de cesión de los contratos de trabajo, subordinada a la puesta en conocimiento, por parte de la empresa contratista saliente de información socio laboral relevante relativa al personal beneficiario de la misma.

Siendo así, en el caso, y como bien señaló el Ministerio Fiscal, no concurre ninguno de los supuestos que convencionalmente configuran una posible responsabilidad municipal al no constar que no fuera viable la continuidad de la empresa y no estar en presencia de un rescate de la contrata para la gestión municipal directa y por sus propios medios, sino ante la normal adjudicación del servicio de una contratista a otra, lo que obliga a estar en exclusiva a la previsión subrogatoria que contempla el Convenio aplicable, y a la revocación de la declarada responsabilidad del Ayuntamiento.

ACCIDENTE LABORAL NEXO DE CAUSALIDAD

3. La presunción de laboralidad establecida en el artículo 115.3 de la LGSS opera respecto de los accidentes cardiovasculares que se inician mientras el trabajador se encuentra en pleno desarrollo de su trabajo, aunque la dolencia se exteriorice con toda su virulencia después, en el caso planteado, cuando el trabajador se encontraba haciendo ejercicio físico

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2018 (rec. 2942/2016)

El día del fallecimiento del esposo de la demandante este acudió a su trabajo donde manifestó no encontrarse bien, pero tuvo reuniones y desarrollo sus labores con normalidad, aunque apreciando sus compañeros que se encontraba sudoroso y pálido.

Los supuestos contemplados en el art. 44 ET nada tienen que ver con la normal sustitución que se produce entre las empresas concesionarias de determinados servicios públicos. La sucesión de contratas o concesiones administrativas sólo produce subrogación empresarial si se transmite la unidad productiva. Vide sentencia nº 2.

Estos le recomendaron que fuese al gimnasio del Club Financiero, que la empresa abonaba a sus directivos y, hallándose en el gimnasio practicando deporte, le sobrevino un evento cardíaco, falleciendo. El médico del Registro Civil hizo constar como causa de la muerte “Cardiopatía isquémica”.

La demandante solicitó del Instituto Social de la Marina apertura de expediente de determinación de contingencia para que se considerase que fallecimiento de su esposo lo había sido por accidente laboral y por tanto se le reconociesen prestaciones de muerte y supervivencia por dicha contingencia, resolviendo dicho Instituto fecha 22 de octubre de 2014, previa audiencia a la mutua, aseguradora de las atingencias profesionales, el carácter común de la contingencia de dichas prestaciones, resolución confirmada por la posterior de 21 de noviembre desestimatoria de la reclamación previa presentada por la actora.

Ante la mencionada resolución se interpuso recurso de suplicación ante la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que dictó sentencia en la que desestimaba las peticiones de la demandante.

Contra la sentencia dictada en suplicación, se formuló recurso de casación para la unificación de doctrina, en el que se alega como sentencia contradictoria con la recurrida la dictada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2014. Se alega, asimismo, la infracción del art. 115, apartados 1, 2.º) y 3 LGSS.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación

A la vista de cuanto antecede, aplicando la doctrina de la sentencia referencial, se considera que ha operado la presunción de laboralidad. Los datos expuestos revelan que el accidente cardiovascular del trabajador se inicia mientras se encuentra en

pleno desarrollo de su trabajo: en la Notaría, en las dependencias de su empresa, inmediatamente antes y después de trasladarse a otro lugar para impulsar una operación de compraventa. Es cierto que la dolencia solo se exterioriza con toda su virulencia cuando se encuentra en el gimnasio. Pero, al haber acaecido la lesión cerebral en tiempo y lugar de trabajo, entra en juego la presunción establecida en el artículo 115.3 de la LGSS. Dicho precepto dispone que “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que son constitutivos de accidente de trabajo las lesiones que sufra el trabajador durante el tiempo y en el lugar de trabajo”.

La coetaneidad entre el momento de la muerte y la práctica del deporte impide que juegue la presunción de laboralidad. Pero es que estamos ante un supuesto de dolencia arrastrada, que ha nacido con carácter profesional porque se detecta en lugar y tiempo laborales. Con arreglo a la doctrina que hemos expuesto en el Fundamento anterior (acogida por la sentencia de contraste) ese carácter laboral no desaparece por el hecho de que el trabajador haya culminado su actividad laboral y solo posteriormente se desencadene el fatal desenlace. Recordemos también la doctrina de la sentencia referencial:

La presunción no se excluye porque se haya acreditado que el trabajador padecía la enfermedad con anterioridad o porque se hubieran presentado síntomas antes de iniciarse el trabajo, porque lo que se valora a estos efectos no es, desde luego, la acción del trabajo como causa de la lesión cardíaca, lo que no sería apreciable en principio dada la etiología común de este tipo de lesiones. Lo que se valora es la acción del trabajo en el marco del artículo 115.2.º) LGSS como factor desencadenante de una crisis, que es la que lleva a la situación de necesidad protegida; y esta posible acción del trabajo se beneficia de la presunción legal del art. 115.3 y no puede quedar excluida solo por la prueba de que la enfermedad se padecía ya antes; pues, aunque así fuera, es la

El carácter laboral de un accidente no desaparece por el hecho de que el trabajador haya culminado su actividad laboral y abandonado el centro de trabajo, sino que se mantiene cuando ocurra un episodio cardiovascular que ya venía arrastrando con anterioridad. Vide sentencia nº 3.

crisis y no la dolencia previa la que hay que tener en cuenta a efectos de protección.

La presunción del artículo 115.3 LGSS se contrarresta mediante la prueba en contrario, por la mutualidad, que aduce la ruptura del nexo de causalidad que la Ley presume. Expone, que aunque operase la referida presunción habrá de entenderse desvirtuada porque la sentencia recurrida sostiene que la muerte se produce debido a “las exigencias físicas” de la práctica deportiva.

La sentencia recurrida, sin alterar los hechos probados, pone en duda que el comienzo de los síntomas se produjera durante el trabajo y aventura que pudieron comenzar antes. Se trata de una suposición, opuesta tanto a la crónica judicial cuando al juego del precepto legal que alberga la presunción.

Los HHPP dan cuenta de que en la Notaría y en el propio lugar de trabajado el sujeto presenta síntomas de hallarse trastornado, manifestándolo así él mismo.

Así pues, para excluir esa presunción se requiere prueba en contrario que evidencie de forma inequívoca la ruptura de la relación de causalidad entre el trabajo y la enfermedad y para ello es preciso que se trate de enfermedades que “no sean susceptibles de una etiología laboral o que esa etiología pueda ser excluida mediante prueba en contrario”, precisándose a estos efectos que, en principio, “no es descartable una influencia de los factores laborales en la formación del desencadenamiento de una crisis cardíaca”.

La sentencia recurrida atribuye a las “exigencias físicas” de la actividad deportiva el fallecimiento. Más allá de la afirmación de que haya sucedido de tal modo, no vemos en sus razonamientos (desde luego, tampoco en los inalterados HHPP de la sentencia del Juzgado) la explicación de esa afirmación, opuesta al carácter presuntivo de la hipótesis contraria.

Aquí hemos de recordar que el posterior agravamiento de una patología laboral es, precisamente, un accidente de tal clase. El artículo 115.2.g) considera accidente de trabajo las consecuencias del accidente que resulten modificadas en su naturaleza, duración, gravedad o terminación, por enfermedades intercurrentes, que constituyan complicaciones derivadas del proceso patológico determinado por el accidente mismo o tengan su origen en afecciones adquiridas en el nuevo medio en que se haya situado el paciente para su curación.

La expresa presunción de la LGSS sobre laboralidad del accidente acaecido en tiempo y lugar de trabajo, el mantenimiento de esa calificación cuando se agravan tales afecciones y el tenor de nuestra doctrina impiden que pueda considerarse acertada la posición sostenida por la sentencia recurrida, que opone una deducción propia a lo anterior. La presunción de laboralidad que alberga el artículo 115.3 LGSS, desde luego, puede contrarrestarse, pero no ignorarse o neutralizarse con una mera suposición o hipótesis.

Aunque ello resulta indiferente, lo cierto es que incluso las circunstancias en que el trabajador fallece no aparecen del todo desprendidas de laboralidad: no acude a un lugar cualquiera de esparcimiento (sino al gimnasio del Club Financiero, que la empleadora subvenciona a sus directivos). Tampoco parece que la motivación de su práctica sea fundamentalmente deportiva o lúdica, sino más bien terapéutica. El breve relato fáctico sugiere que acomete el ejercicio físico, sugerido por las personas que comprueban sus problemas de salud, precisamente para intentar recuperar la normalidad.

En cualquier caso, aunque se argumente que el fallecimiento se atribuye a las exigencias físicas de la actividad deportiva, no hay que olvidar que el posterior agravamiento de una patología laboral es un accidente de tal clase. ■

REGULATORY COMPLIANCE AND US LAW EIS & FORDHAM SCHOOL OF LAW, NY

ABIERTO PROCESO DE ADMISIÓN
PRÓXIMA EDICIÓN: MARZO'19



EIS
Innovative School



FORDHAM UNIVERSITY
THE JESUIT UNIVERSITY OF NEW YORK

EIS te ofrece la posibilidad de acceder a una de las mejores fuentes de conocimiento en materia de Compliance a nivel mundial

Imprescindible para los profesionales que activan en el sector de Compliance en España y/o en otros países distintos de Estados Unidos de América y que operan con empresas estadounidenses que tienen inversiones en España y/o en Europa.

Conoce el sistema de Compliance estadounidense y, asimismo, las obligaciones, los protocolos, los planes de prevención y reacción que deben tener las entidades/compañías norteamericanas cuando operen en su territorio nacional, pero, sobre todo, cuando operen a nivel internacional.



A FONDO

LA PROTECCIÓN DE LOS WHISTLEBLOWERS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO LABORAL

en breve

El término anglosajón *whistleblower*, cuya traducción literal sería “el que toca el silbato” o “el que da la voz de alarma”, se acuña para hacer referencia al individuo que, en el ámbito laboral, denuncia un posible incumplimiento de la normativa (legal o interna) aplicable a la empresa, cometido por otro trabajador.

sumario

- ¿Qué es un whistleblower?
- La importancia de los sistemas de whistleblowing en las empresas
- Aspectos generales de la regulación de la protección de los whistleblowers
- La protección de los whistleblowers en España
- Aspectos jurisprudenciales en materia de whistleblowing en España
- ¿Cómo implementar un sistema de whistleblowing garante de los derechos de los whistleblowers?
- Los retos que plantea la protección de los whistleblowers en España

autor

Juan Reyes Herreros

Socio del Área de Derecho Laboral en Uría Menéndez

Maria Arlà Capdevila

Abogada del Área de Derecho Laboral en Uría Menéndez



¿QUÉ ES UN WHISTLEBLOWER?

Por extensión, es habitual emplear el término *whistleblowing* para hacer referencia, tanto a los sistemas internos de alerta o canales de denuncia corporativos para tramitar las citadas denuncias, como a la propia práctica consistente en denunciar dichos incumplimientos.



LA IMPORTANCIA DE LOS SISTEMAS DE WHISTLEBLOWING EN LAS EMPRESAS

Los sistemas de whistleblowing han devenido un elemento fundamental de la vertiente laboral del *compliance*; en concreto, se han incorporado como parte esencial de los procedimientos y buenas prácticas para la prevención y gestión de los riesgos asociados al incumplimiento de la normativa laboral.

De este modo, la necesidad de contar con un sistema de *whistleblowing* se encuentra íntimamente asociada al deber empresarial de investigar las denuncias que se presenten por parte de los empleados. Ello es así puesto que, en caso contrario, la empresa puede incurrir en responsabilidades *in vigilando* si les resulta imputable una conducta de pasividad o inactividad al no reaccionar frente a dichas denuncias.

Por tanto, el hecho de disponer de un sistema de *whistleblowing* constituye una muestra de buen gobierno y evidencia el compromiso, así como contribuye notablemente a reducir potenciales riesgos y sanciones de las empresas por incumplimientos que se hayan producido bajo su esfera de tutela.

ASPECTOS GENERALES DE LA REGULACIÓN DE LA PROTECCIÓN DE LOS WHISTLEBLOWERS

Las primeras regulaciones de sistemas *whistleblowing* nacen en Estados Unidos como reacción a la creciente corrupción y prácticas abusivas que se producían en el mercado (malas prácticas contables y financieras). En concreto, las primeras normas tendentes a proteger a los *whistleblowers* frente a posibles represalias (siendo siempre éste un objetivo o garantía primordial del sistema): (i) la “Lloyd-La Follette Act” de 1912: estableció la posibilidad de que los empleados públicos pudiesen informar al Congreso sobre la existencia de irregularidades cometidas

por otros empleados públicos, sin sufrir represalias; (ii) la “*Whistleblower Protection Act*” de 1989; y, (iii) la “*Sarbanes-Oxley Act*”, de 2002: que, en su apartado 806, impone la obligación, tanto a las empresas estadounidenses cotizadas y a sus filiales (incluidas las que se encuentren en España), como a las que emitan valores en Estados Unidos; a contar con sistemas y canales de denuncia de irregularidades.

Asimismo, otros países que actualmente poseen una regulación considerable en materia de protección de los derechos de los *whistleblowers*, son, por ejemplo, Australia (con la Public Interest Disclosure Act y la Corporations Act 2001) o China. Este último país, en el artículo noveno del Reglamento de Supervisión de Seguridad Laboral de 26 de octubre de 2004, prevé (del mismo modo que en la Dodd-Frank Act de 2010 de Estados Unidos), la posibilidad de recompensar a los *whistleblowers* si se confirman los incumplimientos denunciados.

Por otro lado, en el marco de la Unión Europea, al no haberse promulgado todavía un marco normativo común para la protección de los *whistleblowers* (únicamente se han iniciado los trámites para ello, al haberse presentado por parte de la Comisión Europea en fecha 23 de abril de 2018, una propuesta de Directiva para la protección de los *whistleblowers*); la regulación y protección que ofrecen las distintas jurisdicciones de los estados miembros es muy desigual, existiendo países como Gran Bretaña con una regulación considerable, y otros, como Alemania o España que, como ahora veremos, disponen de escasa o nula regulación.

LA PROTECCIÓN DE LOS WHISTLEBLOWERS EN ESPAÑA

Como adelantábamos, la protección de los *whistleblowers* en España no cuenta con amplia regulación; sin perjuicio de ello, cabe señalar que, en la actualidad, la implementación de canales de denuncia en las empresas españolas ya ha dejado de ser opcional.

“Los sistemas de whistleblowing han devenido un elemento fundamental de la vertiente laboral del compliance; en concreto, se han incorporado como parte esencial de los procedimientos y buenas prácticas para la prevención y gestión de los riesgos asociados al incumplimiento de la normativa laboral”

Aunque un trabajador puede cometer un ilícito de índole exclusivamente laboral, frecuentemente los incumplimientos de los trabajadores se proyectan a otras áreas del Derecho. Por ello, antes de realizar un análisis de la normativa existente en materia de whistleblowing desde la perspectiva del Derecho Laboral, debemos hacer referencia a la regulación existente en otras áreas del Derecho:

1. El artículo 31 bis del Código Penal (LO 1/2015) establece la obligación empresarial de adoptar canales de denuncia al prever que la empresa quedará exonerada de responsabilidad penal si adopta modelos de gestión que incluyan medidas de vigilancia para prevenir delitos, imponiendo la obligación de informar de posibles incumplimientos.
2. La Circular de la Fiscalía General de Estado sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal (la “Circular 1/2016”) determina que para poder exigir la obligación de denunciar los incumplimientos detectados será imprescindible que la empresa



A FONDO

LA PROTECCIÓN DE LOS WHISTLEBLOWERS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO LABORAL

implemente una “*regulación protectora del denunciante (whistleblower)*”;

3. El Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo de 2016 de protección de datos establece el marco normativo aplicable al tratamiento de los datos que se generan en el sistema de *whistleblowing*. En relación con ello, está pendiente de aprobación el Anteproyecto de Ley Orgánica de protección de datos de carácter personal que prevé la posibilidad de realizar denuncias anónimas. Hasta ahora, la Agencia Española de Protección de Datos (“AEPD”) había interpretado que bajo la aplicación de la Ley Orgánica 15/1999, no debía permitirse la realización de denuncias anónimas (informe del Gabinete Jurídico de la AEPD sobre la “Creación de sistemas de denuncias internas en las empresas”).

Por otra parte, en el ámbito concreto del Derecho laboral::

1. El artículo 48 de la Ley Orgánica 3/2007 de 22 de marzo de 2007, para la igualdad efectiva entre mujeres y hombres (“**Ley de Igualdad**”) establece, por primera vez, la necesidad de que las empresas dispongan de procedimientos específicos para encauzar denuncias en materia de acoso laboral o discriminación por razón de género en el entorno laboral. Asimismo, prevé que la elaboración y difusión de códigos de buenas prácticas y la realización de acciones de formación y prevención deberán negociarse con los representantes de los trabajadores.

Por otro lado, la Ley de Igualdad también tuvo impacto en la modificación de:

2. El artículo 8 (apartados 12 y 13 bis) del Real Decreto Legislativo 5/2000 de 4 de agosto, por el que se aprueba la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social (“**LISOS**”) prevé que constituyen incumplimientos

muy graves de la empresa: (a) las represalias del empresario contra *whistleblowers* en materia de igualdad de trato y no discriminación; y, (b) la inactividad de la empresa ante las denuncias de *whistleblowers* en materia de acoso, cuando se produzcan dentro del ámbito de dirección empresarial y ésta no hubiera adoptado las medidas necesarias para impedirlo.

Asimismo, el artículo 46 bis de la LISOS asocia a estos incumplimientos unas sanciones accesorias: (i) la pérdida automática de las ayudas, bonificaciones y beneficios derivados de la aplicación de los programas de empleo, y, (ii) la exclusión automática del acceso a tales beneficios durante un plazo de entre seis meses a dos años.

Por otro lado, los *whistleblowers* también se encuentran protegidos de forma genérica por el marco previsto en el artículo 55.5 del Estatuto de los Trabajadores (“ET”) que dispone que el despido del trabajador que se produzca con violación de derechos fundamentales y libertades públicas será nulo. Por ello, teniendo en cuenta la existencia del derecho a la tutela judicial efectiva en el artículo 24.1 de la Constitución (“CE”), en la medida que el despido pueda entenderse como una violación de dicho derecho (bajo su modalidad del “derecho a la indemnidad”), los *whistleblowers* podrán encontrar amparo bajo dicho precepto.

ASPECTOS JURISPRUDENCIALES EN MATERIA DE WHISTLEBLOWING EN ESPAÑA

A pesar de la escasa regulación del *whistleblowing* en España, la jurisprudencia en el orden social está desarrollando una serie de criterios que contribuyen a comprender las facultades de la empresa al establecer sistemas de *whistleblowing* y el nivel de protección que debe dispensarse:

- El alcance del poder de dirección del empresario a la hora de establecer códigos éticos y sanciones derivadas de su incumplimiento: En virtud del artículo 20 del ET, los empresarios pueden establecer normas de conducta que los empleados deberán cumplir. No obstante, la sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2018 introduce una serie de límites a dichas facultades directivas o de control, entre ellas: (i) que tales normas respeten los Derechos Fundamentales de los trabajadores; y, (ii) que la aplicación de sanciones por incumplimientos de los códigos de conducta deberá realizarse considerando, en su caso, si tales incumplimientos son subsumibles en el elenco de faltas –y sanciones– previstos en el convenio colectivo o en el ET.
- Alcance de las denuncias anónimas: Aunque el criterio de la AEPD hasta ahora era el de prohibir las denuncias anónimas, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 22 de junio de 2016 se resolvió que, excepcionalmente, ante la recepción de una denuncia anónima la empresa podía poner en marcha un proceso de indagación interna. Ello, en todo caso, requería ponderar los hechos y valorar la verosimilitud, credibilidad y suficiencia de la denuncia, llegando incluso a imponer sanciones al sujeto denunciado en caso de confirmarse la comisión de los incumplimientos.
- La omisión del deber de actuar como *whistleblower*: La sentencia del TSJ de Cataluña, de 15 febrero de 2010 determina que existe responsabilidad por omisión del trabajador al no denunciar las conductas irregulares de las que era conocedor. En concreto, en este caso se valoró también la especial posición que tenía el trabajador, no sólo dadas sus funciones Director Financiero sino también en atención a su condición de “Garante” del código ético implantado en la empresa ya que, actuó con ma-

“Los empresarios pueden establecer normas de conducta que los empleados deberán cumplir”





A FONDO

LA PROTECCIÓN DE LOS WHISTLEBLOWERS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO LABORAL

“Hay que informar de forma clara a los trabajadores con carácter previo al establecimiento del sistema de whistleblowing así como proporcionarles formación sobre el contenido del código ético y el funcionamiento del sistema”

nifiesta deslealtad hacia la empresa al no informar de los gastos de representación exorbitados e injustificados del Director General.

- La aplicación de la garantía de indemnidad y derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE a los *whistleblowers*: en la sentencia del TSJ del País Vasco, de 12 julio de 2005 (aunque se declara la nulidad del despido por vulneración al derecho a la libertad de expresión del *whistleblower*), se establece que la garantía de indemnidad se traduce en la imposibilidad de adoptar represalias frente a las actuaciones del trabajador encaminadas a obtener la tutela de sus derechos e incluye el haber planteado una queja o participado en un procedimiento entablado contra un empleador por supuestas violaciones de leyes o reglamentos.
- El derecho a la libertad de información de los *whistleblowers*: la sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 2 de octubre de 2007 declara la nulidad del despido por vulneración del derecho a la libertad de expresión de un trabajador que fue despedido tras actuar como *whistleblower*, entregando a

la empresa unas fotografías en las que aparecía un directivo realizando una conducta “comprometida” en el marco del proceso productivo. Se entiende que lo que animó al trabajador a denunciar fue la defensa de la legalidad y no una intención de lucro sobre una información comprometedora.

¿CÓMO IMPLEMENTAR UN SISTEMA DE WHISTLEBLOWING GARANTE DE LOS DERECHOS DE LOS WHISTLEBLOWERS?

Aunque muchos de los debates jurídicos que plantea el establecimiento de canales de denuncia desde una perspectiva del Derecho laboral todavía no han sido resueltos por nuestra normativa y jurisprudencia, algunas prácticas recomendables serían:

1. Informar de forma clara a los trabajadores con carácter previo al establecimiento del sistema de *whistleblowing* así como proporcionarles formación sobre el contenido del código ético y el funcionamiento del sistema: Se debe informar a los trabajadores acerca de: (i) la existencia y contenido de la normativa aplicable con expresión de las conductas que se considerarán incorrectas y que son susceptibles de ser sancionadas; (ii) la existencia y el funcionamiento de los canales de denuncia, órganos instructores, plazos, etc.; y, (iii) los lugares donde formular consultas sobre el sistema de *whistleblowing* (intranet, buzón o dirección de correo etc.)
2. Negociación con los representantes legales de los trabajadores del sistema de *whistleblowing* a implantar recabando su informe previo: Los canales de denuncia que se implementen para la protección del acoso sexual o discriminación por razón de sexo, deberán negociarse con los representantes de los trabajadores; en los restantes casos

será una práctica recomendable dado que el artículo 64.5 del ET dispone que los representantes de los trabajadores tendrán derecho a ser informados y consultados sobre la adopción de eventuales medidas preventivas.

3. Ofrecer protección a la identidad del *whistleblower* a través de la garantía de confidencialidad: Cualquier denuncia debe ser tratada de forma confidencial, y ello para incentivar su uso y evitar las denuncias anónimas.
4. Inadmisión de denuncias falsas y formación sobre la posibilidad de que dichas conductas sean sancionadas si concurre mala fe.
5. Garantía de indemnidad: los protocolos en materia de *whistleblowing* deberían recalcar que los *whistleblowers* no sufrirán represalia alguna.
6. Respetar los derechos de las partes implicadas: La investigación de las denuncias deberá ser respetuosa con el derecho a la intimidad y dignidad del denunciado y se deberán, en todo caso, ponderar los derechos que estén en juego. Asimismo, se deberá tener en cuenta que cualquier medio de prueba obtenido en el marco de la investigación deberá haberse obtenido de forma lícita.
7. Respetar la normativa en materia de protección de datos: Entre otros requisitos que exige el cumplimiento de la normativa en materia de protección de datos se deberá: (i) notificar a la AEPD la inscripción del fichero en el que se vayan a recoger los datos relativos a la implementación del sistema de *whistleblowing*; (ii) justificar el tratamiento de los datos para el desarrollo de la relación contractual existente entre los trabajadores y la empresa; (iii) cancelar inmediatamente los datos cuando dejen de ser necesarios; (iii) limitar al máximo el acceso a los

datos; (iv) tratar sólo la información vinculada al procedimiento; (v) informar al denunciado en el plazo máximo de un mes de los datos de carácter personal que no hayan sido recabados directamente a través del denunciado, salvo que ello pueda imposibilitar gravemente el logro de los objetivos del tratamiento de los datos.

8. Designar un comité de ética o varios instructores alternativos a los que dirigir las denuncias: para evitar conflictos de interés deberían proponerse varios instructores.
9. Vincular los incumplimientos de la normativa aplicable (y las omisiones del deber de denuncia) a la potestad sancionadora de la empresa: A través de los códigos de conducta se puede establecer el catálogo de conductas susceptibles de ser sancionadas.

LOS RETOS QUE PLANTEA LA PROTECCIÓN DE LOS WHISTLEBLOWERS EN ESPAÑA

Los trabajadores suelen mostrarse reticentes a denunciar incumplimientos que redunden exclusivamente en el interés general y ello se debe, entre otros motivos, al temor que suscita el poder sufrir represalias como consecuencia de su denuncia. Por ello, a fin de lograr una mayor cooperación por parte de los trabajadores en la detección de ilícitos, con la consiguiente reducción de los riesgos de la empresa en materia de *compliance*, sería recomendable ofrecerles: (i) garantías de confidencialidad e indemnidad en el marco de los sistemas de *whistleblowing*, (ii) una mayor información sobre los procedimientos de denuncia existentes, y, (iii) formación dirigida a la utilidad e importancia de la figura del *whistleblower* alineando así los valores de los trabajadores con los de la empresa. ■

APROBADO EL PLAN ANUAL DE POLÍTICA DE EMPLEO 2018

El Plan Anual de Política de Empleo, según lo previsto en el artículo 11 del texto refundido de la Ley de Empleo (LA LEY 16118/2015), establece los objetivos a alcanzar en cada ejercicio por el Sistema Nacional de Empleo, así como los indicadores que se van a utilizar para valorar su grado de consecución. De esta manera, el Plan Anual de Política de Empleo se configura como un instrumento de evaluación de los servicios y programas de políticas activas de empleo desarrolladas por el Servicio Público de Empleo Estatal y las Comunidades Autónomas.

Tras la reforma del marco de coordinación de las políticas activas en el año 2013, la distribución de los fondos a las Comunidades Autónomas por parte del Servicio Público de Empleo Estatal ha pasado de realizarse en función de las condiciones sociolaborales de cada Comunidad, hasta 2012, a vincularse plenamente al cumplimiento de los objetivos fijados anualmente en el marco de los Planes Anuales de Políticas de Empleo.

El Plan Anual de Política de Empleo 2018 es el instrumento de coordinación anual por excelencia de la gestión de las políticas de empleo e incluye un total de 620 servicios y programas, frente a los 538 de 2017, lo que supone un incremento del 15,24 por 100. Estos servicios y programas se estructuran en seis Ejes: orientación, formación, oportunidades de empleo, igualdad de oportunidades en el acceso al empleo, emprendimiento y mejora del marco institucional del Sistema Nacional de Empleo.

El Plan fue presentado en la LXVIII Conferencia Sectorial, celebrada el pasado 21 de diciembre, de acuerdo con el conjunto de las Comunidades Autónomas. Por primera vez, y en cumplimiento de la nueva Estrategia de Española de Activación para el Empleo 2017-2020, se presentaba un PAPE antes del comienzo del ejercicio de su puesta en marcha.

Asimismo, se cumple el compromiso adquirido en la Conferencia de Presidentes de

enero de 2017 de aprobar la planificación de las políticas activas de empleo durante el primer trimestre del año.

Objetivos del Plan 2018

Una de las novedades más significativas que incorpora el PAPE 2018 es que, en cumplimiento de la Estrategia Española de Activación para el Empleo 2017-2020, recoge los Objetivos Clave que utiliza la Red de Servicios Públicos de la Unión Europea para evaluar el desempeño de todos ellos.

Además, incluye los Objetivos Estratégicos con lo acordado en la Conferencia de Presidentes de enero de 2017. Estos Objetivos son: promover la activación y mejora de la empleabilidad de los jóvenes; potenciar el empleo como principal instrumento de inclusión social y la inserción de los desempleados de larga duración y los mayores de 55 años; impulsar una oferta formativa acorde a las necesidades del sistema productivo y dirigida a un mercado laboral cambiante; mejorar el desempeño de los Servicios Públicos de Empleo y abordar las políticas de activación desde una perspectiva que tenga en cuenta sus dimensiones sectorial y local.

Asimismo, como en años anteriores, el PAPE 2018 incluye seis tipos de Objetivos Estructurales para mejorar la atención a los usuarios de los Servicios Públicos de Empleo.

El grado de cumplimiento de estos tres bloques de objetivos, acordados con las Comunidades Autónomas en el marco de la Conferencia Sectorial de Empleo y Asuntos Laborales, determinará el reparto de fondos para ellas.

APROBADO EL PLAN ESTRATÉGICO DE INSPECCIÓN DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL 2018-2020

El Plan refuerza el control de la contratación temporal injustificada, de la contratación a tiempo parcial y de los contratos formativos. Además, para asegurar el cumplimiento de las normas de igualdad y no discriminación,

será prioritario actuar en el ámbito de discriminación por género, se lanzarán campañas específicas, incluyendo las referidas a los planes de igualdad en las empresas, y se potenciará la supervisión de la brecha salarial y de la negociación colectiva para evitar cláusulas discriminatorias.

Otras líneas de actuación previstas en el Plan Estratégico son el mayor control de las horas trabajadas y del tiempo de trabajo, el refuerzo de actuaciones en relación con subcontratas y empresas multiservicio, la puesta en marcha de nuevas unidades de Inspección especializadas en prevención de riesgos laborales, la supervisión de la economía de plataformas y actuaciones específicas en relación con falsos autónomos, becarios y prácticas no laborales y formación para el empleo.

Esta nueva estrategia de la Inspección incide en aquellos aspectos que han dado buenos resultados en los últimos años y que se han convertido en elementos vertebradores de la propia institución: la inversión en capital humano, el fortalecimiento del marco institucional y el uso intensivo de las nuevas tecnologías.

Así, el Plan contempla diversas actuaciones para dotarse de unos recursos humanos suficientes en número, altamente cualificados y especializados en materias concretas. En este sentido, se prevé la continuación de los esfuerzos por mejorar la dotación de las plantillas, el despliegue de los nuevos Subinspectores Laborales de la Escala de Seguridad y Salud en el Trabajo y la potenciación de la Escuela de Inspección.

Por otro lado, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social responde a un modelo de configuración único en nuestro país, en la medida en que sus funcionarios ejercen competencias estatales y autonómicas en el marco de una única actuación inspectora. Este modelo ha sido reconocido nacional e internacionalmente por su eficiencia y sus beneficios para el ciudadano, que puede acudir a una única institución para obtener respuesta integral a distintas cuestiones relativas a su relación laboral. La consolidación de este modelo requiere un sistema de gobernanza más compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, y, en definitiva, dotarse de una mayor flexibilidad

en la dirección y gestión de la institución. A ello responde la configuración de la Inspección como un Organismo Autónomo.

Igualmente, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social ha hecho una apuesta decidida por la utilización de nuevas tecnologías como medio para aumentar su eficacia. El refuerzo de la cooperación administrativa permite un mayor intercambio de datos y de información y la utilización de tecnología de grandes bases de datos (big data) y de herramientas avanzadas de evaluación y gestión inspectora, favoreciendo una mejor planificación de la actividad inspectora, mayor eficacia y mejores resultados.



El nuevo Plan incluye una evaluación del Plan de Lucha contra el Fraude, aprobado por el Consejo de Ministros en 2012. El notable incremento en los efectivos de la Inspección de Trabajo -desde 2012 y con el desarrollo de las Ofertas Públicas de Empleo en marcha se habrán incorporado una cifra de hasta 845 nuevos Inspectores y Subinspectores- y una coordinación más intensa en la lucha contra el fraude entre la Inspección de Trabajo, otros organismos de la Administración General del Estado y las Comunidades Autónomas han mejorado la eficacia de las actuaciones inspectoras.

Desde 2012 y hasta el pasado mes de febrero de 2018 se han aflorado 519.056 empleos irregulares, que eran empleos sin derechos; se han detectado más de 7.029 empresas ficticias sin actividad real, creadas con el único objeto de facilitar el acceso indebido a prestaciones; y se ha logrado la conversión de más de más de 359.191 contratos indebidamente temporales en contratos indefinidos. El impacto económico global estimado es de 21.198 millones de euros.



Asimismo, a propuesta conjunta con el Ministerio de Hacienda y Función Pública, se ha aprobado un Real Decreto que pone en marcha a la vez una estructura organizativa nueva, el Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Se trata de una norma que desarrolla la Ley ordenadora del Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social, que fue aprobada durante la pasada legislatura con un elevado nivel de consenso parlamentario y con las Comunidades Autónomas.

La piedra angular del nuevo modelo organizativo de la Inspección de Trabajo establecido por dicha Ley era la transformación de la actual Dirección General de Inspección de Trabajo y Seguridad Social del Ministerio de Empleo y Seguridad Social en un Organismo Autónomo de nueva creación, el Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social, cuyos Estatutos han sido aprobados por este Real Decreto.

La creación del Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social permite configurar a ésta como un servicio común a la Administración General del Estado y a las Comunidades Autónomas, que presta servicios a cada una de las administraciones en función de las materias sociolaborales de su competencia. El nuevo organismo permitirá una mayor implicación en la Inspección de Trabajo de las Comunidades Autónomas -forman parte de su Consejo Rector- y de las organizaciones empresariales y de los sindicatos.

El Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social será además el encargado del despliegue y de la completa ejecución del Plan Estratégico 2018-2020.

El Organismo integrará a todo el personal que hasta ahora presta servicios en la Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, unos 3000 empleados públicos entre Inspectores, Subinspectores y personal de apoyo. Asimismo, estará desplegado en las 17 Comunidades Autónomas, en todas las provincias españolas, y en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

Dentro del Organismo se crea la Oficina Nacional de Lucha contra el Fraude, que

permitirá una colaboración institucional más intensa con las comunidades autónomas y con otros organismos implicados (Agencia Estatal de Administración Tributaria, Fuerzas y Cuerpos de la Seguridad del Estado, Fiscalía General del Estado, Juzgados y Tribunales).

Además, la Oficina Nacional será el organismo español de enlace con la Plataforma Europea contra el trabajo no declarado en el ámbito de la Unión Europea que ha entrado en funcionamiento en mayo de 2016.

Para la elaboración del Plan y los Estatutos se ha contado con la participación de las comunidades autónomas. Asimismo, el texto se ha presentado a los interlocutores sociales, y se ha debatido en la Comisión Consultiva Tripartita de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

La aprobación del Plan Estratégico y la entrada en funcionamiento del nuevo Organismo permitirán hacer de la Inspección de Trabajo una estructura administrativa mejor organizada, relacionada de una forma más directa con las comunidades autónomas y con los interlocutores sociales y, sobre todo, más capacitada para ofrecer un servicio público de calidad a las empresas y a los trabajadores.

SE DESTAPA UN FRAUDE A LA SEGURIDAD SOCIAL DE 15 MILLONES DE EUROS

La Policía Nacional ha destapado un fraude a la Seguridad Social de más de 15 millones de euros en el que han sido identificadas 43 personas como presuntos responsables en las provincias de Almería, Barcelona, Cáceres, Cádiz, Granada, Huelva, Las Palmas, Lugo, Madrid, Málaga, Navarra, Sevilla, Toledo y Valencia.

Las actuaciones se han realizado con la colaboración de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social de acuerdo con el convenio de colaboración firmado por los ministerios de Empleo e Interior. Los agentes han revisado y analizado 32 expedientes que afectaban a las empresas y como consecuencia de ello figuran como investigadas 43 personas como presuntos responsables de delitos contra la Seguridad Social, fraude

de prestaciones, falsedades documentales, frustración a la ejecución, estafa, blanqueo de capitales y malversación.

Las investigaciones comenzaron a finales de 2016 cuando fueron remitidos distintos escritos de denuncia por parte de la Tesorería General de la Seguridad Social a la Policía Nacional junto con diversa documentación solicitada por este Cuerpo. Los investigados han resultado ser principalmente los responsables de las mercantiles, pero también sus testaferros, algunos de ellos trabajadores que figuraban en connivencia y familiares de los primeros.

Interior ha informado que, con el fin de eludir el pago de las cantidades adeudadas y frustrar las legítimas aspiraciones de cobro de la Tesorería, las empresas defraudadoras utilizaban diferentes procedimientos como la creación sucesiva de sociedades mercantiles a las que se va transfiriendo la actividad que venía desarrollando la deudora, así como los elementos patrimoniales de aquella.

Otro de los métodos de actuación que llevaban a cabo era, mediante el denominado 'Grupo de Empresas', la creación de una empresa principal que ostentaba el patrimonio junto a otras –descapitalizadas– que complementaban la actividad de aquella. Asimismo, la creación de entramados empresariales en los que la actividad empresarial aparece en una u otra mercantil según convenga es otro de los sistemas empleados con este fin.

De igual manera las sucesivas transmisiones de la titularidad de los bienes que pasaban de una razón social a otra o incluso a empresarios individuales, impidiendo o dificultando la localización y traba de los mismos, y en algunos casos, el traspaso de los bienes una vez requerido su embargo, son igualmente utilizados para defraudar.

La ocultación de bienes a los Organismos competentes de la Tesorería General de la Seguridad Social, con la finalidad de eludir el pago de la deuda generada, y el entorpecimiento de la labor recaudatoria de los mencionados Organismos de la TGSS, constituye otra forma de defraudación. ■



A EXAMEN

ASPECTOS A TENER EN CUENTA EN LA REALIZACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE LA RENTA

en breve

Son pocas las novedades normativas con incidencia en la declaración para el ejercicio 2017, no obstante, conviene la revisión de estas y el repaso de algunas cuestiones de interés con relación a la doctrina administrativa más reciente

sumario

- Rentas exentas. Prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social
- Rentas exentas. Indemnización por el cese de relación laboral especial de alta dirección Alcance de la Exención
- Rendimientos del trabajo. Gastos de estudio para la capacitación o reciclaje profesional
- Rendimientos del trabajo. Rendimientos del trabajo exentos por gastos por seguros de enfermedad
- Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. La imputación temporal y los salarios percibidos del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA)
- Rendimientos del capital inmobiliario
- Reducción del rendimiento neto
- Rendimientos de actividades económicas
- Gastos deducibles
- Ganancias y pérdidas patrimoniales
- Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro
- Mínimo personal y familiar
- Deducciones. Deducción por inversión en vivienda habitual

autor

Guillermo Blanco Moreno
Asesor Fiscal – Tax Advisor en B Law & Tax

RENTAS EXENTAS. PRESTACIÓN POR MATERNIDAD PERCIBIDA DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Según el criterio unificado por resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de dos de marzo de dos mil diecisiete, la prestación por maternidad satisfecha por la Seguridad Social no está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, por tratarse de una cuestión no pacífica, el Tribunal Supremo admitió recurso de casación RCA/4483/2017, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 29 de junio de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1300/2015, al considerar que la cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, consistente en determinar si las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están o no exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

RENTAS EXENTAS. INDEMNIZACIÓN POR EL CESE DE RELACIÓN LABORAL ESPECIAL DE ALTA DIRECCIÓN. ALCANCE DE LA EXENCIÓN

El Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución 2704/2014/00/00 de dieciséis de enero de dos mil dieciocho, y siguiendo la Jurisprudencia consolidada de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, mantiene que ningún importe de esta indemnización está exento del IRPF, dado su carácter pactado. Por estar recurrido en Casación (recurso número 2727/2017), no se sigue el criterio mantenido por la SAN, de 8 de marzo de 2017 (recurso 242/2015), que reconoce la exención de una indemnización de 7 días por año, al considerar que viene exigida por la normativa laboral aplicable, según resulta

de la sentencia del Tribunal Supremo de veintidós de abril de de dos mil catorce (nº recurso 1197/2013).

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. GASTOS DE ESTUDIO PARA LA CAPACITACIÓN O RECICLAJE PROFESIONAL

Se modificó el artículo 44 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante también, RIRPF) en lo que se refiere gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal mediante el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (en adelante también RD 1074/2017). Se expresa que no tendrán la consideración de retribución en especie los estudios elaborados por instituciones, empresas o empleadores y financiados directa o indirectamente por ellos para su actualización, capacitación o reciclaje el personal. De este modo, la formación que reciban los trabajadores no tendrá la calificación de rendimientos del trabajo en especie, aun cuando sea un tercero quien financie dichos estudios, de modo que, en base a la nueva normativa, no procedería la aplicación del criterio de la Resolución 03645/2013/00/00 del Tribunal Económico Administrativo Central de cuatro de abril de dos mil diecisiete.

“Ningún importe de la indemnización por el cese de relación laboral especial de alta dirección, está exento del IRPF, dado su carácter pactado”

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EXENTOS POR GASTOS POR SEGUROS DE ENFERMEDAD

Nuevamente, a través del RD 1074/2017 se modificó el art. 46.2 del RIRPF en concordancia con la redacción del art. 42.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante también, LIRPF), por el que se consideran exentas las primas a seguros de enfermedad satisfechos a personas con discapacidad, hasta el límite de 1.500 euros.

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. IMPUTACIÓN TEMPORAL. LA IMPUTACIÓN TEMPORAL Y LOS SALARIOS PERCIBIDOS DEL FONDO DE GARANTÍA SALARIAL (FOGASA)

Para determinar la imputación temporal de los pagos realizados por dicho fondo en concepto de salarios impagados por el empresario se deben distinguir dos supuestos, en función de si existe o no un litigio sobre el derecho a percibir las retribuciones:

De este modo, los pagos de FOGASA que se correspondan a periodos anteriores so-



A EXAMEN

ASPECTOS A TENER EN CUENTA EN LA REALIZACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE LA RENTA

“En los casos de arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario sea una persona jurídica, si es posible acreditar que dicho inmueble se destina expresamente a la vivienda de personas físicas, pues de nuevo resultaría de aplicación la reducción del rendimiento neto en un 60%”



bre los que no existe un litigio, se imputaran a los distintos ejercicios en los que se generaron mediante la presentación de declaraciones complementarias.

En cambio, si existiera litigio sobre el derecho a percibir dichas cantidades, las cantidades pagadas por FOGASA se declararían como rendimientos del trabajo en el ejercicio en el que la resolución judicial es firme, debiéndose incluir el total de estas en el ejercicio en el que la misma adquiere firmeza.

Este es el criterio de la Resolución 02463/2017/00/00 del Tribunal Económico Administrativo Central de dos de noviembre de dos mil diecisiete en recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO. REDUCCIÓN DEL RENDIMIENTO NETO

Respecto del tratamiento de determinados rendimientos del capital inmobiliario: el alquiler de viviendas para su uso como vivienda permanente, podrá beneficiarse de la reducción del sesenta por ciento del rendimiento neto regulada en el artículo 23.2 de la LIRPF. Además, en virtud de la reciente doctrina administrativa del Tribunal Económico Administrativo Central, esta solo será de aplicación los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos, tal y como establece la Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 6326/2016/00/00 de dos de marzo de dos mil diecisiete.

Por el contrario, y según el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central en resolución 05663/2017/00/00 de ocho de marzo de dos mil dieciocho, cuando se trate de un alquiler de viviendas para uso turístico no podrán beneficiarse de la

citada reducción. Además, si dicho arrendamiento de viviendas de uso turístico, no se limitara a la mera puesta a disposición de esta durante períodos de tiempo, sino que además se complementara con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, dichas rentas se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

También es importante revisar, en los casos de arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario sea una persona jurídica, si es posible acreditar que dicho inmueble se destina expresamente a la vivienda de personas físicas, pues de nuevo resultaría de aplicación la reducción del rendimiento neto en un sesenta por ciento a tenor de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 05138/2013/00/00 del ocho de septiembre de dos mil dieciséis.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. GASTOS DEDUCIBLES

Los intereses de demora derivados de derivados de procedimientos de comprobación no pueden considerarse gastos fiscalmente deducibles. Admitir su deducibilidad fiscal en la determinación del rendimiento de actividades económicas en IRPF, que se rige por las normas del Impuesto sobre Sociedades, generaría desigualdad entre contribuyentes. El hecho de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) haya dicho que los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación se deben contabilizar como gastos financieros no implica de forma automática la deducibilidad fiscal de los mismos, pues no está entre las competencias del ICAC la realización de calificaciones fiscales.





A EXAMEN

ASPECTOS A TENER EN CUENTA EN LA REALIZACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE LA RENTA

“La formación que reciban los trabajadores no tendrá la calificación de rendimientos del trabajo en especie, aun cuando sea un tercero quien financie dichos estudios”



GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

En relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales, desde el uno de enero la transmisión de derechos de suscripción, ya sean derivados de valores admitidos a negociación o no, constituye una ganancia patrimonial para el transmitente en el período en el que se realiza dicha transmisión tras la modificación de los artículos 75.1, 76.2, 78.3 y 99.3 del RIRPF a través de del RD 1074/2017.

INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS EN LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO

La modificación realizada sobre el art. 49 de la LIRF, a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, sigue resultando destacable por su incidencia en el resultado de la declaración reside en las reglas de integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro. Para el 2017, el saldo negativo de los rendimientos del capital mobiliario de la base imponible del ahorro se compensará con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales integrantes de la base imponible del ahorro, obteniendo en el mismo periodo impositivo, con el límite correspondiente al 2017, esto es, el veinte por ciento de dicho saldo positivo. Y, del mismo modo, el saldo negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de la base imponible del ahorro se compensará con el saldo positivo de los rendimientos del capital mobiliario de la base del ahorro, obtenido en el mismo periodo impositivo, con el límite del veinte por ciento de dicho saldo positivo.

No obstante, la compensación de rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes generadas con anterioridad al uno de enero de dos mil quince, mantienen su procedimiento especial.

MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

Se modificó el artículo 53 del RIRPF, con efectos desde uno de enero de dos mil diecisiete, mediante el RD 1074/2017, en lo que se refiere a la adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares, resultando de aplicación el mínimo por descendientes, en aquellos supuestos distintos de la tutela o acogimiento, que atribuyan por resolución judicial la guardia y custodia.

DEDUCCIONES. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL

La nueva Disposición Adicional 45ª de la Ley del IRPF, introducida por el Real Decreto-ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo, regula la tributación de las cantidades percibidas como consecuencia de la eliminación de la cláusula suelo en los préstamos hipotecarios.

En relación con los litigios con entidades financieras con ocasión de las denominadas cláusulas suelo, que se hayan resuelto en el ejercicio de referencia, se deben distinguir dos supuestos:

En caso de que se perciban efectivamente cantidades como consecuencia de la eliminación de la cláusula suelo en los préstamos hipotecarios, éstas no se integrarán en la base imponible del impuesto como tampoco lo harán los intereses indemnizatorios. No obstante, será necesario regularizar la deducción por inversión en vivienda habitual si dichas cantidades formaron parte de la base de la deducción, o tuvieron la consi-

“Las cantidades que perciba un contribuyente como consecuencia de una sentencia judicial condenando a la parte contraria al pago de las costas procesales, tributarán como ganancia patrimonial en el IRPF en la base general del impuesto, debiendo imputarse en el periodo impositivo en el que la sentencia es firme”

deración de gasto deducible a los efectos de rendimientos del capital inmobiliario o de rendimientos de actividades económicas.

Y en el caso de que no se perciban cantidades efectivamente, sino que por ejemplo por acuerdo extrajudicial, las mismas sean destinadas por la entidad financiera a minorar el principal del préstamo, si bien no conllevan regularización alguna, tampoco dan derecho a que formen parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual en el ejercicio 2017, por lo que habrá que prestar atención especial en este punto.

Por otro lado, y en conexión con los litigios se debe recordar que las cantidades que perciba un contribuyente como consecuencia de una sentencia judicial condenando a la parte contraria al pago de las costas procesales, tributarán como ganancia patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la base general del impuesto, debiendo imputarse en el periodo impositivo en el que la sentencia es firme, con independencia de cuando se realice la tasación de costas. ■



MATERIALES DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO PARA EL GRADO EN DERECHO

Autor: Alfonso Ortega Giménez y Lerdys S. Heredia
Año de Publicación: 2018
Editorial: Difusión Jurídica
ISBN: 978-84-95545-39-8
Páginas: 1223
Referencia: 9788495545398



LEGAL COMPLIANCE

Autor: Alain Casanovas Ysla
Año de Publicación: 2013
Editorial: Difusión Jurídica
ISBN: 978-84-15150-39-8
Páginas: 250
Referencia: 9788415150398



GUÍA PRÁCTICA DEL TRABAJADOR AUTÓNOMO (E-BOOK)

Autor: Carmen Algar Jiménez
Año de Publicación: 2015
Editorial: Difusión Jurídica
ISBN: 978-84-92656-79-0
Páginas: 561
Referencia: : 675879890



CONCEPTOS PARA EL ESTUDIO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO LABORAL EN EL GRADO

Autor: Jesús Conde Antequera, María Asunción Torres López
Año de Publicación: 2014
Editorial: Tecnos
ISBN: 978-8430961658
Páginas: 192
Referencia: 978-8430961658

Libros disponibles en libros 24 horas
www.libros24h.com

LIBROS24h.com
WWW.LIBROS24H.COM