

CLAVES PRÁCTICAS
FRANCIS LEFEBVRE

**Las 50
cuestiones
tributarias más
consultadas**

Actualizado a julio de 2013

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Ediciones Francis Lefebvre

ANA MARÍA JUAN LOZANO

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 27,04 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-15911-26-5
Depósito legal: M-29382-2013
Impreso en España por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	Nº marginal
CAPÍTULO I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ..	10
¿Cómo tributa en el IRPF la dación en pago de vivienda a cambio de la condonación de la deuda pendiente con la entidad financiera?.....	15
¿Cuál es el tratamiento aplicable a las operaciones relativas a participaciones preferentes?.....	35
¿Cuáles son las reglas de calificación e imputación temporal aplicables a los atrasos y salarios de tramitación?	50
¿Cómo se determina la procedencia de la aplicación de una u otra regla especial de imputación temporal de la LIRPF art.14.2?.....	65
¿Cuál es la calificación e imputación temporal de percepciones del FOGASA?.....	75
¿Cómo se imputa el plazo de prescripción en supuestos de aplicación de las reglas especiales de imputación temporal de LIRPF art.14.2?.....	95
Deducibilidad de los gastos asociados a titularidad de un inmueble parcialmente afecto al ejercicio de una actividad económica.....	105
¿Es posible aplicar la exención de rendimientos del trabajo percibidos por trabajos en el extranjero por parte del socio-trabajador?.....	110
¿Cómo tributan las percepciones derivadas de los «seguros por baja laborales»?.....	120
En un supuesto de traslado por motivos laborales, ¿es compatible la deducción por adquisición de vivienda con la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla?.....	125
¿Cuál es el tratamiento aplicable a un arrendamiento en el que según el contrato el arrendador repercute al arrendatario la tasa por recogida de basuras, el IBI, o cualquier otro concepto?.....	140
¿Se mantienen los beneficios fiscales ligados a la adquisición de vivienda en supuestos en que esta se adquiere en el extranjero?.....	145
¿Cómo deben declararse las pensiones compensatorias percibidas mediante un capital único o mediante la adjudicación de bienes?.....	160
¿Se mantiene el mismo tratamiento cuando se trata de percepciones tras la disolución de parejas de hecho?	180
¿Cuál es el tratamiento para el pagador de las prestaciones familiares?.....	185
En caso de que no se cumplieren en la autoliquidación presentada en plazo las casillas relativas a la exención por reinversión en vivienda, ¿puede realizarse con posterioridad?	195

	Nº marginal
CAPÍTULO 2. Regímenes especiales Renta-IVA	250
A efectos de la exclusión de módulos y régimen simplificado en un ejercicio determinado, ¿puede la Administración sumar el volumen de operaciones de un ascendiente del obligado tributario, que desarrolla actividad semejante, pero que cesó en la misma antes del inicio del ejercicio en cuestión?.....	255
¿Es aplicable el régimen del recargo de equivalencia a una actividad comercial de venta por Internet?.....	270
CAPÍTULO 3. Impuesto sobre Sociedades	300
¿Pueden computarse los socios-trabajadores a efectos de la aplicación del tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo?.....	305
¿Cómo operan los requisitos para la aplicación del tipo reducido de gravamen por mantenimiento o creación de empleo en los supuestos de constitución de sociedades?, ¿qué sucede si en los ejercicios posteriores no se cumplen los requisitos?.....	315
¿Cómo se computa la creación o mantenimiento de empleo en los supuesto de cesión de trabajadores por subrogación de empresario?.....	320
¿Cuál es el tratamiento aplicable a las donaciones de excedentes de alimentos realizadas por los establecimientos comerciales a favor de entidades sin ánimo de lucro?.....	335
¿Se pierde la condición de cooperativa especialmente protegida si se adquieren participaciones en otra entidad?, ¿qué consecuencias tiene?.....	360
¿Cuál es la fecha determinante a los efectos de imputación temporal y del correlativo cómputo de la prescripción, la fecha de otorgamiento, la fecha de presentación en el Registro Mercantil de una escritura o su fecha de inscripción?.....	395
CAPÍTULO 4. Impuesto sobre el Valor Añadido	470
¿Qué efectos tiene la caducidad del plazo para solicitar la compensación o devolución de las cuotas de IVA soportadas?.....	475
¿Cuál es el tratamiento aplicable a las donaciones de excedentes de alimentos realizadas por los establecimientos comerciales a favor de entidades sin ánimo de lucro?.....	485
¿Se encuentran sujetas a IVA las operaciones realizadas por las comunidades de regantes?.....	495
¿Cómo opera el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles en ejecución de garantía?.....	550
¿Es reclamable la comunicación de la Administración de que no acepta, por incumplimiento de plazo o de requisitos formales, la modificación de la base imponible en operaciones impagadas?.....	560
¿Es exigible que la Administración realice una «regularización completa» en una comprobación de IVA?, ¿cómo podría alegarse? (* Alegaciones).....	570

	Nº marginal
CAPÍTULO 5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	700
Delimitación ISD/TPO, ¿La condonación por una entidad financiera de la parte de la deuda pendiente no cubierta por el valor de la vivienda, sin contraprestación alguna, constituye una donación el particular transmitente, y en consecuencia estaría sujeta a tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?	705
Delimitación IVA/TPO, ¿cómo tributaría un cambio en la composición de una sociedad civil?	710
Delimitación IVA/TPO, ¿se encuentran sujetas a TPO las adquisiciones de oro y joyas a particulares que efectúan las empresas de compraventa?	720
¿Son equiparables los préstamos y los créditos hipotecarios a los efectos de la aplicación de la exención en AJD?	730
¿Se encuentra sujeta a AJD la constitución de hipoteca unilateral a favor de la Administración Tributaria?	760
CAPÍTULO 6. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	800
¿En qué situación se encuentran los beneficios fiscales establecidos en el ISD con exclusión de los no residentes en España?	805
¿Interumpe la prescripción la presentación de la escritura de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia?	835
CAPÍTULO 7. Obligaciones formales e infracciones por incumplimientos formales	900
¿Existe obligación de presentar declaración trimestral, Modelo III, negativa si por razón de la cuantía de las retribuciones de trabajo abonadas, inferiores al límite determinante de la obligación de retener, no se practican retenciones?	905
¿Deben presentar declaración las entidades acogidas a los beneficios fiscales de la L 49/2002, de mecenazgo?	910
Problemática de la apreciación de la infracción del art. 195 LGT en los errores al consignar partidas pendientes de compensación (* Alegaciones)	925

	Nº marginal
CAPÍTULO 8. Procedimiento	1030
¿Cuándo y cómo recurrir contra sanciones tributarias? Propuesta de formulario frente a la insuficiencia de motivación y falta de prueba de culpabilidad (* Alegaciones).....	1035
¿Cuáles son los lugares y medios de notificación de las actuaciones y resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos?, ¿es válido que el plazo para la interposición de los recursos posteriores y para los períodos de pago se compute desde la fecha de depósito en la Secretaría del Tribunal?	1115
¿Cómo se computa y qué efectos tiene el plazo de caducidad de los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada? (* Alegaciones)	1135
¿Opera igual que en el caso anterior el plazo máximo de resolución del procedimiento de inspección?	1170
¿Cuáles son los límites del procedimiento de verificación de datos? (* Alegaciones)	1175
¿Puede una Comunidad Autónoma reiterar una comprobación de valores previamente anulada por insuficiencia de motivación, bien por resolución económico-administrativa bien por sentencia judicial?	1240
¿En qué medida hace prueba la fecha de los documentos privados a los efectos de computar los plazos de prescripción?	1270
Si en un recurso o reclamación pretende alegarse la prescripción pero se interpone extemporáneamente, ¿debe entrar el órgano de revisión a apreciar la prescripción?	1285
¿Puede imponerse un recargo por presentación extemporánea de declaración o autoliquidación cuando el incumplimiento del plazo no es imputable al obligado tributario sino a deficiencias técnicas de la Administración?	1310

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AJD	Actos Jurídicos Documentados
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo/s
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCAA	Comunidades Autónomas
Const	Constitución Española
CV	Consulta Vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
disp.adic.	Disposición adicional
disp.trans.	Disposición transitoria
ERE	Expediente de Regulación de Empleo
FOGASA	Fondo de Garantía Salarial
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
L	Ley
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGSS	Ley General de la Seguridad Social (RDLeg 1/1994)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el valor Añadido (L 37/1992)
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)
OM	Orden Ministerial
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGRV	Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de Revisión en vía Administrativa (RD 520/2005)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RD 828/1995)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional

TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TS	Tribunal Supremo

Introducción

El primer título de «Claves Prácticas» de Francis Lefebvre responde al paradigma del propósito perseguido por la Editorial con esta nueva línea de producto. Títulos de volumen y precio reducidos, centrados sobre cuestiones de estricto interés y alcance prácticos, con los rasgos esenciales de la metodología Francis Lefebvre.

Estas «50 cuestiones tributarias» constituyen la recopilación de las principales respuestas a otras tantas preguntas planteadas por profesionales de la Fiscalidad al Servicio Técnico que presta la Asociación de Asesores Fiscales de la Comunidad Valenciana. Se trata, por tanto, de soluciones prácticas a cuestiones reales, de diversa complejidad, y referidas a todo el espectro de materias de nuestro sistema impositivo.

Desde el tratamiento en IRPF de las resultas de las Participaciones Preferentes hasta el efecto probatorio de Documentos privados en la prescripción, pasando por la posible reiteración de Comprobación de Valores previamente anulada, o por múltiples cuestiones referentes a Impuesto sobre Sociedades, Sucesiones y Donaciones, IVA, obligaciones formales...

Junto a no pocas de las respuestas brindadas, se adjunta la plantilla ejemplificativa, o las alegaciones pertinentes, para pasar a la práctica profesional real.

Ediciones Francis Lefebvre quiere manifestar su agradecimiento de modo muy enfático:

- A la Directiva de la Asociación de Asesores Fiscales de la Comunidad Valenciana, y a su Presidente Don Arturo Casinos, cuya óptima disposición y ayuda fueron determinantes del nacimiento de este libro.
- A Doña Ana María Juan Lozano, brillante comentarista de nuestro tortuoso sistema tributario, y notable intérprete de su aplicación práctica.

Juan Pujol Jaén

EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE

Prólogo

Tengo motivos para sentirme especialmente satisfecho de este libro que recoge aspectos interesantes de las **consultas** que no dudo serán de utilidad a los compañeros. En primer lugar, porque la persona a quien confiamos la consultoría ha sabido responder con creces a las expectativas depositadas en ella y, en segundo lugar, por reforzar una vez más, el vínculo que siempre hemos tenido con la Editorial Francis Lefebvre.

Entre los **diversos servicios** que la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad Valenciana (APAFCV) presta a sus asociados, figuran las Consultorías para profesionales en materia Fiscal, Contable y Laboral.

La Consultoría Fiscal, desde el año 2006 a cargo de Ana Juan Lozano –profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia–, fue el primero de estos servicios.

Durante el transcurso de todos estos años, Ana Juan ha desempeñado esta función con la sabiduría que corresponde a una persona dedicada al derecho tributario, profundamente conocedora de la **enorme casuística** que contiene esta materia, salvando la dificultad que supone este tipo de servicio para dar respuesta a todas las consultas que se le han ido planteando, en muchas ocasiones con la inmediatez que se le requería.

Suya ha sido la iniciativa de recoger en este libro, todos aquellos temas que se le han podido ir planteando desde que se hizo cargo de este servicio y que ha considerado más **relevantes** y de **interés general**.

El contenido es muy interesante, perfectamente **recogido por impuestos**: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Regímenes especiales Renta-IVA, Impuesto sobre sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y AJD, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Obligaciones formales e infracciones por incumplimientos formales y Procedimiento.

La APAFCV –sus asociados en este caso– ha nutrido del material necesario para dar contenido al libro, pero no nos olvidemos de la segunda parte tan importante como la primera, encontrar el Editor adecuado que estuviera dispuesto a poner a disposición de los profesionales la obra, y hemos tenido la suerte de poder contar con una Editorial que recogiera el testigo: Ediciones Francis Lefebvre. ¿Quién no recuerda nuestros queridos «mementos»?; libro de cabecera de muchos de nosotros, cuando las ediciones en papel todavía no habían dejado paso a la electrónica.

Gracias a todos por vuestra colaboración.

Arturo Casinos Garcés
Presidente APAFCV

Capítulo I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ÍNDICE

10

¿Cómo tributa en el IRPF la dación en pago de vivienda a cambio de la condonación de la deuda pendiente con la entidad financiera?	15
¿Cuál es el tratamiento aplicable a las operaciones relativas a participaciones preferentes?	35
¿Cuáles son las reglas de calificación e imputación temporal aplicables a los atrasos y salarios de tramitación?	50
¿Cómo se determina la procedencia de la aplicación de una u otra regla especial de imputación temporal de la LIRPF art.14.2?	65
¿Cuál es la calificación y la imputación temporal de percepciones del FOGASA?	75
¿Cómo se imputa el plazo de prescripción en supuestos de aplicación de las reglas especiales de imputación temporal de LIRPF art.14.2?	95
Deducibilidad de los gastos asociados a titularidad de un inmueble parcialmente afecto al ejercicio de una actividad económica	105
¿Es posible aplicar la exención de rendimientos del trabajo percibidos por trabajos en el extranjero por parte del socio-trabajador?	110
¿Cómo tributan las percepciones derivadas de los «seguros por baja laboral»?	120
En un supuesto de traslado por motivos laborales, ¿es compatible la deducción por adquisición de vivienda con la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla?	125
¿Cuál es el tratamiento aplicable a un arrendamiento en el que según el contrato el arrendador repercute al arrendatario la tasa por recogida de basuras, el IBI, o cualquier otro concepto?	140
¿Se mantienen los beneficios fiscales ligados a la adquisición de vivienda en supuestos en que esta se adquiere en el extranjero?	145
¿Cómo deben declararse las pensiones compensatorias percibidas mediante un capital único o mediante la adjudicación de bienes?	160
¿Se mantiene el mismo tratamiento cuando se trata de percepciones tras la disolución de parejas de hecho?	180
¿Cuál es el tratamiento para el pagador de las prestaciones familiares?	185
En caso de que no se cumplimenten en la autoliquidación presentada en plazo las casillas relativas a la exención por reinversión en vivienda, ¿puede realizarse con posterioridad?	195

¿Cómo tributa en el IRPF la dación en pago de vivienda a cambio de la condonación de la deuda pendiente con la entidad financiera?

- 15** El Real Decreto Ley de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (RDL 6/2012), declara **exenta del IRPF** la ganancia patrimonial que se pueda generar en los deudores de contratos de préstamo o crédito garantizados con hipoteca inmobiliaria que se encuentren situados en el umbral de exclusión, con ocasión de la dación en pago de su vivienda habitual.
- La exención se concede sólo a los deudores situados en el denominado **umbral de exclusión**, esto es, a aquellos deudores de un crédito o préstamo garantizado con hipoteca sobre su vivienda habitual, en los cuales concurren todas las circunstancias siguientes:
- 1.** Que todos los miembros de la unidad familiar **carezcan de rentas** derivadas del trabajo o de actividades económicas. A estos efectos se entiende por **unidad familiar** la compuesta por el deudor, su cónyuge no separado legalmente o pareja de hecho inscrita y los hijos con independencia de su edad que residan en la vivienda.
 - 2.** Que la **cuota hipotecaria** resulte superior al 60% de los ingresos netos que perciba el conjunto de los miembros de la unidad familiar.
 - 3.** Que el conjunto de los miembros de la unidad familiar carezca de cualesquiera otros **bienes o derechos patrimoniales** suficientes con los que hacer frente a la deuda.
 - 4.** Que se trate de un crédito o préstamo garantizado con hipoteca que recaiga sobre la **única vivienda** en propiedad del deudor y concedido para la adquisición de la misma.
 - 5.** Que se trate de un crédito o préstamo que **carezca de otras garantías**, reales o personales o, en el caso de existir estas últimas, que en todos los garantes concurren las circunstancias expresadas en las letras b) y c).
 - 6.** En el caso de que existan **codeudores** que no formen parte de la unidad familiar, deberán estar incluidos en las circunstancias a), b) y c) anteriores.
- 20** La dación en pago de la vivienda habitual constituye una medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria que pueden solicitar aquellos deudores de contratos de préstamo o crédito garantizados con hipoteca inmobiliaria **vigentes a 11 de marzo de 2012**, que se encuentren situados en el umbral de exclusión, y para los que la reestructuración de la deuda hipotecaria y las medidas complementarias, en su caso, no resulten viables. En estos casos, una vez solicitada por el deudor la dación en pago, la entidad estará obligada a aceptar la **entrega del bien hipotecado** por parte del deudor, a la propia entidad o tercero que ésta designe, quedando definitivamente cancelada la deuda garantizada con hipoteca y de las responsabilidades personales del deudor y de terceros frente a la entidad por razón de la misma deuda. El deudor, si así lo solicitara en el momento de pedir la dación en pago, podrá permanecer durante un **plazo** de dos años en la vivienda en concepto de **arrendatario**, satisfaciendo una

renta anual del 3% del importe total de la deuda en el momento de la dación. Durante dicho plazo el impago de la renta devengará un interés de demora del 20%.

Las entidades podrán pactar con los deudores la cesión de una parte de la **plusvalía** generada por la enajenación de la vivienda, en contraprestación por la colaboración que éste pueda prestar en dicha transmisión. Esta medida no será aplicable en los supuestos que se encuentren en procedimiento de ejecución en los que ya se haya anunciado la **subasta**, o en los que la vivienda esté gravada con **cargas posteriores**.

Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial En aquellos casos en que un contribuyente **no incluido** en el umbral de exclusión —y por tanto, al que no resulta aplicable la exención—, entrega su vivienda en pago de la deuda hipotecaria ante la imposibilidad de afrontar el pago, obtendrá una **ganancia o pérdida sujeta** al Impuesto que vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición de la vivienda y el valor total de la deuda pendiente que se cancela. **25**

Dicha ganancia o pérdida se integrará en la **base imponible del ahorro**, al derivarse de la transmisión de un inmueble por el contribuyente. El valor de transmisión, por aplicación de la regla contenida en LIRPF art.37.l.h) para las permutas, es el mayor que resulte entre el valor de mercado del inmueble objeto de la dación y el saldo del préstamo hipotecario que por todos los conceptos adeude el transmitente a la entidad de crédito. La DGT aplica las reglas de las **permutas** de bienes y derechos determinando que «el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio» es el importe total adeudado por el transmitente a la entidad de crédito.

EJEMPLO N° 1

Valor de adquisición del inmueble	100 €
Valor actual de mercado del inmueble	70 €
Saldo actual de la deuda hipotecaria.....	125 €
Valor de transmisión a efectos de la alteración patrimonial	125 €
Ganancia patrimonial sujeta en el IRPF.....	25 €

EJEMPLO N° 2

Valor de adquisición del inmueble	100 €
Valor actual de mercado del inmueble	70 €
Saldo actual de la deuda hipotecaria.....	80 €
Valor de transmisión a efectos de la alteración patrimonial	80 €
Pérdida patrimonial en el IRPF 20 €	

Este criterio se contiene en el Informe DGT 10-5-12, y sustituye al que se contenía en el Informe DGT 26-9-11. **30**

¿Cuál es el tratamiento aplicable a las operaciones relativas a participaciones preferentes?

- 35** Como resulta generalmente conocido, se trata de uno de los problemas especialmente generalizado entre determinados sectores de pequeños/medianos contribuyentes, respecto al cual se han publicado en prensa noticias un tanto confusas en cuanto a su tratamiento fiscal. Tal como se deduce de la DGT CV 26-12-12, puede concluirse que el tratamiento procedente para la diferencia entre el **capital invertido y el capital recuperado** con ocasión del canje por acciones es el propio de los rendimientos del capital mobiliario de carácter implícito, y no de ganancia o pérdida patrimonial. A pesar de que no se menciona explícitamente por la DGT, lo razonable es entender que dicha diferencia puede dar lugar tanto a un rendimiento positivo como negativo, siguiéndose en este segundo caso (desgraciadamente el más generalizado) el régimen propio de compensación de este tipo de rendimientos del capital mobiliario.

Asimismo, debe atenderse especialmente al análisis de si, como consecuencia de algún tipo de pacto con la entidad financiera, se percibe posteriormente la cantidad correspondiente a la diferencia entre el capital recuperado y el previamente invertido. En estos casos este **abono posterior** también tendrá la calificación de rendimiento del capital mobiliario, sujeto a retención (DGT CV 14-5-13).

- 40** La DGT CV 2-4-13 especifica ese mismo criterio, la regla de **imputación temporal** aplicable a estos rendimientos del capital mobiliario y la distinción respecto a la eventual **alteración patrimonial posterior**, que podrá producirse en caso de que en un segundo momento se transmitan las acciones recibidas en el canje por las participaciones preferentes:

*De acuerdo con lo anterior, la conversión de los valores en acciones genera un rendimiento del capital mobiliario que vendrá determinado por la diferencia entre el valor de conversión, que será el valor de cotización de las acciones en el momento de la conversión, y el valor de adquisición de los valores. Conforme a lo previsto en la L 35/2006 art. 14.1.a), el rendimiento del capital mobiliario obtenido se **imputa** al período impositivo en que sea exigible para el perceptor, exigibilidad que se produce en el momento de la conversión. Dicho rendimiento del capital mobiliario es **independiente** de la ganancia o pérdida patrimonial que posteriormente pudiera obtenerse por la transmisión de las acciones recibidas, las cuales se considerarán adquiridas al valor de cotización en el momento de la conversión.*

En el mismo sentido DGT CV 29-5-13, y la DGT CV 13-6-13 que aplica estos mismos criterios para un supuesto en el que la entidad financiera recompra al obligado tributario las participaciones preferentes sustituyéndolas por un **depósito a plazo** de igual importe que el valor nominal de los valores:

La operación descrita genera, un rendimiento del capital mobiliario derivado de la cesión a terceros de capitales propios, que vendrá determinado por la dife-

rencia entre la cuantía de la imposición a plazo recibida de la entidad de crédito y el valor de adquisición de los valores. En su caso, para la cuantificación del rendimiento, serán computables los gastos accesorios previstos en la letra b) del art.25.2 de la L 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en tanto se justifiquen adecuadamente.

La DGT CV 17-5-13 abunda en los mismos criterios, atendiendo a un caso particular del que resulta el siguiente ejemplo

EJEMPLO La consultante adquirió valores emitidos por una entidad de crédito española que tienen naturaleza de participaciones preferentes de acuerdo con la L 13/1985. En el año 2012 aceptó el **canje de los valores** por acciones de dicho banco hasta cubrir el 70% de la inversión inicial. Respecto al 30% restante de la inversión, sería abonado en efectivo a los dos años si mantenía el saldo mínimo de acciones intercambiadas.

¿Cuál sería el tratamiento fiscal en el caso de que venda las acciones antes de cumplir el requisito de **permanencia**, tanto respecto al 30% de la inversión como respecto al resultado que se produzca derivado de la venta de las acciones?

En el momento de la conversión de los valores en acciones en el año 2012, el importe del rendimiento del capital mobiliario vendría determinado por la diferencia entre el valor de conversión, esto es, el importe del 70% de la inversión inicial recibido en acciones del banco más el 30% de la inversión inicial en forma de derecho de crédito, y el valor de adquisición de los valores. Ahora bien, si como consecuencia del incumplimiento de la condición de permanencia de las acciones recibidas se pierde ese derecho de crédito, que según se desprende de la documentación aportada ascendía al 30% de la inversión realizada, se producirá un **rendimiento del capital mobiliario negativo** por dicho importe, el cual será imputable al período impositivo en el que se incumpla dicha condición de permanencia.

En cuanto al tratamiento derivado de la **enajenación** de las acciones: se producirá una ganancia o pérdida patrimonial derivada de una transmisión onerosa, cuyo **valor de adquisición** vendrá determinado por el importe recibido en acciones del banco en el momento de la conversión y cuyo valor de transmisión será el importe real por el que dicha enajenación se efectúe.

45

¿Cuáles son las reglas de calificación e imputación temporal aplicables a los atrasos y salarios de tramitación?

La segunda cuestión, también muy relevante a efectos de las últimas campañas de IRPF, refiere a la problemática de las percepciones ligadas al **cese de relaciones laborales**. La reciente DGT CV 10-12-12 resulta especialmente interesante, dada la amplitud de cuestiones formuladas respecto a la tributación de los salarios de tramitación, la regla de imputación temporal que los refiere al ejercicio en que la sentencia por la que se reconocen hubiera adquirido firmeza, y la sujeción a retención. De estos criterios pueden extraerse los siguientes ejemplos y las consiguientes conclusiones:

50

55

EJEMPLO N° 1 La consultante extinguió su relación laboral con la entidad para la que prestaba sus servicios en virtud de un **ERE**, que terminó con un reconocimiento de la improcedencia del despido y la readmisión de la consultante por la entidad. Posteriormente la entidad procedió a un nuevo **despido por causas económicas**, tras un proceso judicial por sentencia de fecha 23-10-2010, el despido se calificó como nulo y se condenó a la entidad a la readmisión de la consultante y al pago a ésta de los correspondientes salarios de tramitación. Dicha sentencia adquirió firmeza en el año 2011. Posteriormente el 30-11-2011, en trámite de ejecución de sentencia, la entidad y la consultante llegaron a un **acuerdo** por el que la primera satisface a esta última el importe de los salarios de tramitación debidos con cargo al importe consignado judicialmente y en la nómina del mes de diciembre. Adicionalmente la consultante percibió la **prestación de desempleo** por el período enero de 2010 a julio de 2011.

1. Tratamiento fiscal de los salarios de tramitación. Tanto las percepciones percibidas en concepto de prestación por desempleo como los salarios de tramitación tienen la calificación de rendimientos del trabajo personal.

2. Imputación temporal. A partir del momento en que la consultante percibe la **prestación por desempleo**, debe declarar tales rendimientos del trabajo, imputándolos de acuerdo con la regla general al correspondiente período de su exigibilidad, años 2010 y 2011 respectivamente. En relación con los **salarios de tramitación** su imputación conforme a lo dispuesto en la regla especial se debe realizar en el año 2011, período impositivo en el que la sentencia judicial que reconoce el derecho a su percepción adquirió firmeza.

3. Devolución de la prestación por desempleo derivada de la readmisión del trabajador. El Texto Refundido de la ley de la Seguridad social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994 (LGSS art.209), dispone que en caso de readmisión del trabajador despedido, las cantidades percibidas por la prestación de desempleo son incompatibles con la percepción de **salarios de tramitación** y se consideran indebidas por causa no imputable al trabajador. El empresario debe ingresar a la entidad gestora las cantidades percibidas por el trabajador, deduciéndolas de los salarios de tramitación, con el límite de la suma de tales salarios. Si la cuantía de la prestación supera la de los salarios, se reclama la diferencia al trabajador. La **devolución** de la cantidad percibida, en concepto de prestación de desempleo, tendrá incidencia en la declaración correspondiente al ejercicio en el que se declaró como ingreso, es decir, a las declaraciones correspondientes a los períodos impositivos 2010 y 2011.

De acuerdo con la L 58/2003, General Tributaria (LGT art.120.3), si el trabajador considera que la **autoliquidación del IRPF** que presentó por el período impositivo 2010, como consecuencia de la devolución de la prestación de desempleo, ha perjudicado sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme al procedimiento regulado en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007 art.126 a 129).

EJEMPLO N.º 2 En el año 2012 se abonan **atrasos** correspondientes al año 2011, ¿en qué ejercicio deben imputarse? (DGT CV 25-4-13):

*Para poder determinar en el ámbito de los **rendimientos del trabajo** cuándo nos encontramos ante unos atrasos se hace preciso establecer previamente la imputación temporal de aquellos. A la **imputación temporal** de los rendimientos del trabajo se refiere la Ley 35/2006, 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 (LIRPF art. 14.1.a), estableciendo su imputación «al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor», exigibilidad que vendrá determinada por el momento en que el perceptor pueda exigir su pago.*

*Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 incluye unas **reglas especiales** de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí la recogida en su párrafo b), donde se establece lo siguiente:*

Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza. La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

*La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a las siguientes **conclusiones** genéricas sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo, conclusiones que vienen determinadas por la **exigibilidad**, circunstancia que se entiende producida en el momento en que el perceptor puede reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos existentes. Así, si la **exigibilidad del pago** se corresponde con el período impositivo en que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen, la imputación corresponderá a ese período. Por el contrario, si la exigibilidad del pago se corresponde con un período impositivo posterior a aquel en el que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen, la imputación temporal procederá realizarla a aquel período impositivo posterior.*

*En el presente caso planteado la **exigibilidad del pago** —de la parte proporcional de la paga extra antes aludida— se corresponde con el período impositivo en que se ha desarrollado el trabajo que se retribuye, por lo que la imputación se realizará a ese período y que en el presente supuesto se refiere al año 2011.*

¿Cómo se determina la procedencia de la aplicación de una u otra regla especial de imputación temporal de la LIRPF art. 14.2?

Recordamos, además, la posibilidad de que en determinados supuestos se combinen las **dos reglas especiales** de imputación temporal previstas en LIRPF art. 14.2.a y b) y que pueden afectar especialmente a situaciones ligadas al **cese de relaciones laborales**: las rentas respecto a las cuales el derecho

a su percepción hubiera sido reconocido por resolución judicial se imputarán al ejercicio en que ésta hubiera adquirido firmeza, según lo dispuesto en LIRPF art.14.2.a) pero si, además, no se hubiera producido su cobro en dicho ejercicio, resultaría de aplicación la regla especial establecida en LIRPF art.14.2.b); de acuerdo con este último precepto:

Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

En ocasiones surgen dudas acerca de la determinación de qué regla especial de imputación temporal, de las dos contenidas en las letras a) y b) del art.14 LIRPF resulta procedente en relación con los **rendimientos del trabajo personal**, puesto que no guarda identidad absoluta de razón el caso de que se interponga una reclamación judicial para el reconocimiento del derecho a la percepción y cuantía de estas rentas y aquél en el que la reclamación judicial tiene como objeto el impago de rentas cuya procedencia no se discute por el empresario. Como criterio general puede extraerse la conclusión de que si la **reclamación judicial** es para que se declare que se tiene derecho a recibir los rendimientos del trabajo, deberían imputarse al período en que la sentencia adquiere firmeza (LIRPF art.14.2.a); pero si la reclamación judicial va dirigida a conseguir que el empresario abone unas rentas cuya procedencia está clara resultaría aplicable la regla especial de imputación temporal de los **atrasos** (LIRPF art.14.2.b).

- 70** Así, LIRPF art.14.2.a) establece que cuando no se hubiera satisfecho una **renta de cualquier tipo**, en todo o en parte, por estar pendiente de resolución judicial bien el **derecho a su percepción**, bien su **cuantía**, los importes no satisfechos se han de imputar al período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza. Lógicamente, si parte de las cantidades han sido percibidas, deben declararse aunque existan importes cuya procedencia se esté dilucidando ante los tribunales. Del mismo modo, prevalece la regla de los **atrasos** en aquellos supuestos que se trate de salarios ya reconocidos y cuantificados en su momento, pero no satisfechos por la empresa (DGT CV 26-4-12). Si la **controversia** no es de carácter judicial –por ejemplo, **arbitral**–, la renta debe declararse, de acuerdo con los principios generales de exigibilidad, sin perjuicio de que puedan aplicarse otras reglas especiales como la de los atrasos (sólo a los rendimientos del trabajo)

¿Cuál es la calificación y la imputación temporal de percepciones del FOGASA?

Resulta sobradamente conocida la multiplicación de atrasos e impagos de rendimientos del trabajo personal, así como de las situaciones concursales que se han producido en el contexto de crisis. Efecto derivado de ello son los diversos interrogantes que se han venido planteando respecto al tratamiento de los distintos abonos efectuados por el Fondo de Garantía Salarial; en un notable cuerpo de resoluciones, la **Dirección General de Tributos** ha venido respondiendo a una serie de cuestiones que abarcan la calificación, imputación temporal y sujeción a retención de estas percepciones. Dichos criterios interpretativos permiten formular esta cuestión mediante ejemplos extraídos de las cuestiones planteadas y las conclusiones sostenidas en dicho este cuerpo de CV. En estos supuestos resulta muy relevante advertir las reglas especiales de imputación temporal establecidas en LIRPF art.14.2, a) y b).

75

EJEMPLO N° 1 **Imputación temporal** (DGT CV 6-8-12; CV 6-8-12). El consultante percibió de la empresa para la que trabajaba rendimientos del trabajo correspondientes a las nóminas de enero a abril de 2011, pero aún no le han sido abonadas las nóminas de mayo a diciembre de 2011, ni las dos pagas extras de junio y diciembre de 2011, ni los atrasos de convenio de 2011.

80

La empresa solicitó la declaración de **concurso voluntario** el 13-6-2011. El Juzgado dictó Auto de Concurso el 22-9-2011. Posteriormente, el 22-2-2012, el mismo Juzgado declaró, en el **ERE concursal**, la extinción de la relación laboral del consultante con la empresa. El administrador concursal ha reconocido que se le adeudan al consultante las cantidades que constan en certificado.

Como al consultante se le adeudan y desconoce la fecha en que cobrará –total o parcialmente– de la empresa o del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA), las nóminas de mayo a diciembre de 2011, pagas extras de junio y diciembre de 2011 y atrasos de convenio, más las nóminas de enero y febrero de 2012, que figuran en el certificado del administrador concursal, ¿tiene **obligación** de incluir estos rendimientos en su **declaración del IRPF 2011**, pese a no haberlos cobrado?

En virtud de la **regla especial de imputación temporal** establecida en LIRPF art.14.2.b) «el consultante no deberá inicialmente consignar en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011 los rendimientos del trabajo que se le adeudan. A partir del momento en que perciba el pago, del FOGASA o de la empresa, deberá declarar los rendimientos percibidos, imputándolos al correspondiente período de su exigibilidad, mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno».

EJEMPLO N° 2 **Imputación temporal** (DGT CV 26-4-13). El obligado tributario ha cobrado, del FOGASA, 5 meses de **salarios de tramitación** fruto de un **despido improcedente** en el cual la empresa no le abonó la

85

indemnización legal. Aunque el despido se produjo el 6 de junio, la fecha de extinción laboral según la sentencia del Juzgado es el 17 de febrero del año siguiente.

A partir del momento en que el consultante percibe los salarios de tramitación del FOGASA, debe declarar tales rendimientos del trabajo, imputándolos al correspondiente período de su exigibilidad (en este caso, según la información aportada, el período impositivo en el que la sentencia judicial que ha reconocido el derecho a la percepción de los salarios de tramitación haya adquirido firmeza), mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

90

EJEMPLO Nº 3 **Imputación temporal de ingresos, gastos y retenciones** (DGT CV 21-9-12). Desde enero a mayo de 2011, el consultante trabajó por cuenta ajena en una empresa. Dicha empresa fue declarada por el Juzgado, el 25-5-2011, en **concurso voluntario**. De las cinco nóminas correspondientes a los meses trabajados, el consultante percibió de la empresa la de enero íntegramente y parte de las de febrero, marzo y abril, adeudándole la empresa el resto. El Fondo de Garantía Salarial ha abonado al consultante un importe inferior al adeudado por la empresa por tales nóminas.

*En el presente caso, dado que el **pago del FOGASA** se produjo en el mismo período impositivo 2011, no es necesario acudir a la mencionada regla especial (LIRPF art.14.2.b) sino que, de acuerdo con el artículo 14.1 a) de la LIRPF, el consultante deberá declarar los rendimientos percibidos durante el año 2011, imputándolos al correspondiente período de su exigibilidad (el propio año 2011), mediante la presentación de su **autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** por el período impositivo 2011.*

En dicha autoliquidación deberán reflejarse tanto los rendimientos íntegros del trabajo correspondientes a las nóminas cobradas, como las retenciones correspondientes a dichos rendimientos, ya que –con carácter general– la obligación de retener nace en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas (artículo 78.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el RD 439/2007).

A su vez, el artículo 79 del mismo Reglamento señala que las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.

Asimismo deberán reflejarse en la autoliquidación, junto con los rendimientos íntegros, los **gastos deducibles** correspondientes a las nóminas satisfechas, dado que las reglas de imputación temporal antes referidas afectan a: *Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto... (LIRPF art.14.1), viniendo determinado el rendimiento neto del trabajo por ...el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles (LIRPF art.19.1).*