

Código asignatura	Nombre asignatura
<b>66023072</b>	<b>Derecho Financiero y Tributario II</b>
Fecha alta y origen	Convocatoria
22/05/2013	Febrero 2013 (2ª semana)
Página Asignatura	

## F13 DFT II, 2.ª pp – SOLUCIONES

Nota: Las **observaciones incluidas en las notas a pie de página** no tendrán relevancia en la calificación de los exámenes.

**Primera.**- Indique la trascendencia en el **IRPF** de los siguientes actos, hechos o negocios jurídicos:

**1)** Una persona física ha obtenido un premio consistente en un automóvil de turismo después de ser sorteado por un periódico.

**2)** Una persona física ha tenido arrendado un inmueble durante seis meses. A pesar de intentar arrendarlo durante el resto del año (incluso mediante anuncios en prensa), no lo ha logrado. Ha satisfecho unos gastos de comunidad de 1.000 € en cada uno de los doce meses del año.

**1)** El **premio obtenido** constituye una ganancia patrimonial de las previstas en el artículo 33 LIRPF.

De acuerdo con el artículo 43.1.2.ª LIRPF, las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 34 y 37 LIRPF. No resulta aplicable la regla de valoración del artículo 43.1.b) LIRPF, al no tratarse de un rendimiento del trabajo.

Para determinar su importe, es de aplicación la regla establecida en el artículo 34.1.b) LIRPF y reiterada en el artículo 37.1.l) LIRPF: en las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia el valor de mercado de aquellos.

Además, de acuerdo con el artículo 43.2 LIRPF, «*A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta*». Según los artículos 101.7 LIRPF y 105.1 RIRPF, el ingreso a cuenta será el 19% del resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o coste para el pagador. En los períodos impositivos 2012 y 2013, el porcentaje aplicable será el 21% y no el 19% (apartado 4 de la disposición adicional 35.ª LIRPF).

Debe señalarse, por último, que esta ganancia formará parte de la renta general, al no derivarse de la transmisión de elementos patrimoniales [artículos 45 y 46.b) LIRPF].

**2)** Los rendimientos derivados del **arrendamiento del inmueble** merecerán la calificación de rendimientos del capital inmobiliario. De acuerdo con el artículo 27.2 LIRPF, sólo se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las siguientes circunstancias que no se dan en el supuesto: (1) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, y (2) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> El Tribunal Económico-Administrativo Central en Resoluciones como la de 7 de abril de 2010 ha entendido que la regla de local afecto y persona empleada es un requisito mínimo e imprescindible pero no suficiente para calificar la actividad de arrendamiento inmobiliario como actividad económica: «*pese a cumplir formalmente la entidad con los requisitos de local (despacho) y empleado, falta la existencia de una carga de*

No cabe duda de que el coste de la comunidad correspondiente a los seis meses en que el inmueble ha estado arrendado será uno de los gastos fiscalmente deducibles en la determinación del rendimiento del capital inmobiliario, de acuerdo con el artículo 23.1.a) LIRPF.

En cuanto a los seis meses en el que el inmueble no ha estado arrendado, caben las tres soluciones siguientes:

- a) Dado que se ha intentado arrendar (incluso mediante anuncios en prensa), cabe entender que los gastos generados (los gastos de comunidad correspondientes a esos seis meses y el coste de los anuncios, por ejemplo) son fiscalmente deducibles en la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario y que no procede imputación de rentas inmobiliarias por ese período.
- b) Dado que el inmueble no ha estado efectivamente arrendado, los gastos correspondientes a esos seis meses no serán fiscalmente deducibles y procederá la imputación proporcional de rentas inmobiliarias por ese período (art. 85.1 LIRPF).
- c) Algunos gastos directamente vinculados con la futura obtención de rendimientos serán fiscalmente deducibles en la determinación de los rendimientos de capital inmobiliario, mientras que los gastos fijos y habituales (como los gastos de comunidad) no serán deducibles, procediendo además la imputación de rentas inmobiliarias por esos seis meses<sup>2</sup>.

Por lo demás, si el inmueble arrendado fuera una vivienda, serían aplicables las reducciones previstas en artículo 23.2 LIRPF. El porcentaje de reducción dependerá de las condiciones del arrendatario.

---

*trabajo mínima que suponga la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios, resultando dicho local y empleados innecesarios a la vista de la actividad mínima a desarrollar según lo anteriormente expuesto».*

<sup>2</sup> Esta es la solución adoptada por la Dirección General de Tributos en consultas como la 1201-01 (19/6/2001) o la V0770-09 (14/4/2009): «este Centro viene manteniendo como criterio interpretativo que, conceptualmente, los gastos de conservación y reparación efectuados en un piso con la finalidad de volver a alquilarlo tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, si bien procede matizar aquí que esta deducibilidad no ampara las adquisiciones de mobiliario y electrodomésticos, cuya incidencia en el rendimiento neto se producirá a través de las amortizaciones./ Ahora bien, para que opere el citado criterio interpretativo resulta necesaria la existencia de una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble o, en su caso, de la posterior constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute del mismo. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular./ [...] Por lo que se refiere a los gastos fijos y habituales que produce el inmueble (comunidad, luz, IBI, etc.), su deducibilidad (debido a la necesaria correlación de los gastos con los ingresos) sólo operará respecto a la parte del período impositivo en que el inmueble se encuentre alquilado».

**Segunda.**- Una persona física presenta en 2012, entre otros, los datos siguientes:

1) Convive con su tío, que tiene 70 años de edad.

2) Se ha acogido a un plan de jubilación anticipada de su empresa. Ha recibido, como indemnización, la cantidad correspondiente a cincuenta días por año trabajado.

¿Qué trascendencia tienen estos datos en el **IRPF**?

1) La **convivencia con el tío** no tiene relevancia a efectos fiscales para la persona física del supuesto:

- El tío no forma unidad familiar con el sobrino a los efectos de tributar conjuntamente, de acuerdo con el artículo 82 LIRPF.
- El sobrino no puede aplicar mínimo familiar alguno por el tío. En particular, debe tenerse en cuenta que el tío no es un ascendiente, sino un pariente colateral, y que, por lo tanto, no genera el derecho a aplicar el mínimo al que se refiere el artículo 59 LIRPF.

2) Las cantidades percibidas por el trabajador como consecuencia de la **jubilación anticipada** son rendimientos del trabajo personal (art. 17.1 LIRPF). No resulta aplicable ninguna exención. En particular, no resulta aplicable la exención prevista por el artículo 7.e) LIRPF, al no tratarse de un despido o cese del trabajador.

En relación con la posible aplicación de la reducción del 40% por irregularidad prevista en el artículo 18.2.a) LIRPF deben hacerse las siguientes observaciones:

- a) La aplicación de la reducción está supeditada en todo caso a que la prestación no se perciba en forma de renta (art. 18.1 LIRPF).
- b) Cabe entender que las cantidades son satisfechas por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral y que, por lo tanto, se considerarán obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo de acuerdo con el artículo 11.1.f) LIRPF. En consecuencia, si el rendimiento se imputa en un solo período impositivo (art. 11.1, primer párrafo, LIRPF) se podrá aplicar la reducción.
- c) Alternativamente, podría aplicarse la reducción si se entiende que el rendimiento tiene un período de generación superior a dos años. A estos efectos deberá tenerse en cuenta la duración de la relación laboral<sup>3</sup>. El cómputo del período de generación, en el caso de que la prestación se cobre de forma fraccionado, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos previstos por el artículo 11.2 LIRPF.

---

<sup>3</sup> En relación con este requisito, la Dirección General de Tributos ha entendido lo siguiente en consultas como la V1278-12 (13/6/2012): «Respecto a la existencia de dicho período, procede señalar que para su apreciación se exige que el rendimiento al que se aplique esté vinculado a la existencia de ese período superior a dos años, es decir, resulta necesaria la existencia de un período de tiempo pasado al que pueda vincularse. Para ello resulta necesaria la vinculación del propio rendimiento con una antigüedad en la empresa (como mínimo) por ese período y que la regulación que lo establezca (norma, convenio, pacto o contrato) supere también el período superior a dos años exigido por la normativa del Impuesto. Cumpliéndose esa doble condición se entiende que el período de generación del rendimiento es superior a dos años y, por tanto, resulta de aplicación la reducción del 40 por 100, siempre y cuando no se trate de retribuciones que se obtengan de forma periódica o recurrente».

**Tercera.**- La SA1 presenta en 2012, entre otros, los datos siguientes:

1) Ha satisfecho un dividendo a sus socios entregándoles gratuitamente acciones que tenía en autocartera.

2) Se ha fusionado con la SA2, constituyendo las dos la SA3, de nueva creación.

¿Qué trascendencia tienen estos datos en el **impuesto sobre sociedades**?

1) El **pago del dividendo** no constituye un gasto para la SA1, ni desde el punto de vista contable, ni desde el punto de vista fiscal. A este respecto el artículo 14.1.a) TRLIS establece que no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible «*Los que representen una retribución de los fondos propios*».

Aunque generalmente la transmisión de acciones propias no afecta al resultado contable (se produce una simple variación del patrimonio neto de la sociedad) ni genera renta a efectos fiscales, en este caso parece que la SA1 deberá valorar las acciones que entrega por el valor normal de mercado, de acuerdo con el artículo 15.2.c) TRLIS, y que deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de las acciones transmitidas y su valor contable (art. 15.3, primer párrafo, TRLIS).

Del mismo modo parece que el socio que recibe las acciones propias, si es un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, deberá integrar en su base imponible el valor normal de mercado de las acciones recibidas (art. 15.5 TRLIS) y podrá practicar la deducción para evitar la doble imposición interna en los términos previstos en el artículo 30 TRLIS.

2) La aplicación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades a una operación de fusión determina que se sometan a gravamen las plusvalías latentes que se ponen de manifiesto con la **fusión**. Para las sociedades fusionadas (SA1 y SA2), se aplicaría la regla de valoración establecida en el art.15.2.d) TRLIS, debiendo integrar en su respectiva base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable (art. 15.3, primer párrafo, TRLIS).

Si los socios son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida (acciones de la SA3) y el valor contable de la participación anulada (acciones de la SA1 o de la SA2), de acuerdo con el artículo 15.7 TRLIS. Podrán aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna de acuerdo con lo previsto en el artículo 30.3 TRLIS. Debería analizarse, además, si pueden aplicar la deducción por reinversión prevista en el artículo 42 TRLIS<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> El régimen especial configurado en el capítulo VIII del título VII del TRLIS sería aplicable si se opta por su aplicación (art. 96.1 TRLIS) y siempre que la operación no tenga como principal objetivo «el fraude o la evasión fiscal» (art. 96.2 TRLIS). De aplicarse este régimen se produciría un diferimiento del gravamen sobre la renta que se pone de manifiesto tanto en las sociedades que se fusionan como en los socios. Este diferimiento del gravamen se articula a través de la exención de las plusvalías (art. 84.1 TRLIS para las sociedades y art. 88.1 TRLIS para los socios) y la “congelación” de los valores a efectos fiscales (art. 85 para las sociedades y art. 88.2 para los socios).

**Cuarta.**- Precise el régimen tributario en la **imposición directa** de los siguientes hechos, actos o negocios:

**1)** Una persona física ha donado, por partes iguales, una cantidad de dinero de cierta importancia a sus tres hijos. Uno reside en Madrid, otro en Andalucía y el tercero en Francia.

**2)** Una persona física fue empleada de una SA hasta el mes de julio de 2011. En 2008 había percibido de la SA opciones de compra sobre acciones de la propia SA por un precio de 1 millón de euros. Ejercita las opciones en junio de 2012, cuando el valor de mercado de las acciones es de 1,7 millones de euros.

**1)** La **donación** está sujeta al Impuesto sobre Donaciones [artículo 3.1.b) LISD]. Serán sujetos pasivos a título de contribuyente los hijos [art. 5.b) LISD].

Los donatarios residentes en territorio español tributarán por obligación personal, «*con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado*» (art. 6.1 LISD). En cambio, el hijo residente en Francia tributará (por obligación real) sólo si el dinero percibido está depositado o situado en territorio español en la fecha de la donación (art. 7 LISD).

En el caso señalado el hijo residente en Francia tributará con arreglo a la normativa estatal e ingresará el impuesto en la Hacienda estatal. En relación con los hijos residentes en territorio español, deben hacerse las siguientes consideraciones:

Primera.- De acuerdo con el artículo 27.1 de la *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias* (en adelante, «**Ley 22/2009**»), los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas (como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) se regirán por las «*normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo*», entre otras.

Segunda.- En relación con el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 32 de la *Ley 22/2009* señala, entre otras cosas, lo siguiente:

«1. *Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.*

2. *Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: [...]*

*b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.*

*A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*

*c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.*

[...]

*5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º. b) de esta Ley».*

Tercera.- A su vez, en la letra b) del artículo 28.1.1.º de la Ley 22/2009 se señala que se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del «*período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*».

Con arreglo a las normas señaladas, el rendimiento del Impuesto sobre Donaciones se entiende producido en los territorios de las Comunidades Autónomas de residencia habitual de los donatarios a la fecha del devengo. En consecuencia, los hijos deberán satisfacer el impuesto en la Hacienda madrileña y andaluza respectivamente.

Además, con arreglo a esas normas, se aplicará la normativa de aquella Comunidad Autónoma en la que el donatario hubiera permanecido el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto. Debe tenerse en cuenta a este respecto que, de acuerdo con el artículo 48 de la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas sobre reducciones en la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, y deducciones y bonificaciones de la cuota<sup>5</sup>.

**2) La entrega de opciones de compra de acciones** de la sociedad empleadora a sus trabajadores constituye un rendimiento del trabajo personal para estos (art. 17.1 LIRPF). Esta entrega no quedará gravada si se entiende aplicable el artículo 42.2.a) LIRPF, desarrollado por el artículo 43 RIRPF.

El rendimiento del trabajo derivado de estas opciones sobre acciones se devenga en el momento en el que el trabajador ejercite sus derechos de opción, en este caso en el ejercicio 2012, por la diferencia entre el valor de cotización de las acciones el día del ejercicio (1,7 millones de euros) y la cantidad satisfecha por el empleado beneficiario (1 millón de euros).

---

<sup>5</sup> Así por ejemplo, si el hijo que reside en Madrid ha permanecido en esta Comunidad Autónoma el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores podrá aplicar la bonificación del 99% sobre la cuota prevista en favor de los descendientes, ascendientes y cónyuges por el artículo 25.2 del *Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado*, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, siempre que se cumplan las condiciones en él previstas.

En relación con la posible aplicación de la reducción del 40% por irregularidad prevista en el artículo 18.2 LIRPF deben hacerse las siguientes observaciones:

- La aplicación de la reducción está supeditada al hecho de que los rendimientos se hayan generado en un período superior a dos años. A estos efectos, la disposición adicional trigésima primera de la LIRPF señala que *«sólo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente»*.
- La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción no puede superar ni la cifra de 300.000, ni el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento [o el doble de este importe en las condiciones previstas en el artículo 18.2 LIRPF].