



Boletín semanal

Boletín nº25 24/06/2025

NOTICIAS

Cuenta atrás para presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades en 2025.

Ya se pueden consultar los datos fiscales para la Campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2024.

La Agencia Tributaria pone en marcha 'Censos Web' para agilizar las altas de actividad de los emprendedores.

Esta herramienta facilita la confección y presentación de las declaraciones de personas físicas para el alta inicial de actividad económica, a través de una navegación guiada con sencillas preguntas.

Se crea el Observatorio para Medir el Impacto de los Aranceles en la Economía Española.

SuperContable.com 18/06/2025

El Consejo de Ministros analiza las conclusiones sobre el apagón eléctrico del 28 de abril.

SuperContable.com 18/06/2025

FORMACIÓN

Aprende a Justificar los Gastos Deducibles de tu Empresa

Trataremos los requisitos, límites y prohibiciones que debemos tener en cuenta sobre los gastos registrados, con especial énfasis en la justificación necesaria para evitar problemas con la Administración tributaria.

LIBROS

45 Casos Prácticos

Manual con 45 casos prácticos que simplemente son una recapitulación de ejercicios de contabilidad comentados y fundamentados en las normas de registro y valoración del Plan General Contable que entró en vigor en enero de 2008.

JURISPRUDENCIA

La exclusión de un colectivo de trabajadores de horario verano es o no es modificación condiciones trabajo por suprimir condición más beneficiosa

STS 445/2025, Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 21 de mayo de 2025.

CONSULTAS TRIBUTARIAS

Efectos en IRPF de la prestación de servicios por importe inferior al arancel por parte de un procurador.

COMENTARIOS

INFORMA no es un "salvoconducto" para que el contribuyente evite sanciones de la AEAT.

¿el uso del programa INFORMA de la AEAT puede servir como defensa evitando posibles sanciones fiscales?....

ARTÍCULOS

El Tribunal Supremo reitera la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación tributaria cuando surte efectos en ejercicios no prescritos.

La STS 1439/2025 consolida la interpretación expansiva de la facultad de la Administración tributaria para comprobar ejercicios prescritos cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos

CONSULTAS FRECUENTES

¿Qué contrato debo utilizar para cubrir las vacaciones de mis trabajadores?

Se acerca el verano y para muchas empresas el inicio de las vacaciones. Repasamos lo necesario para contratar a trabajadores que se hagan cargo de estas "situaciones transitorias.

FORMULARIOS

Contestación de la empresa denegando la solicitud de disfrute de vacaciones anuales.

Modelo de contestación de la empresa denegando la solicitud de disfrute de vacaciones anuales.

La mejor **AYUDA** para el **Asesor y el Contable**: contrata nuestro **SERVICIO PYME**



Todo lo que necesitas
en un mismo sitio
POR MENOS DINERO

Manuales
Contratos
Jurisprudencia
Legislación

Formación
Herramientas de Cálculo
Formularios
Casos Prácticos

**PRUÉBALO
1 MES GRATIS**

Prueba YA la mejor ayuda para el **Asesor y el Contable** por sólo **29€ + IVA**

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº25 24/06/2025

Cuenta atrás para presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades en 2025.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 23/06/2025

- Ya se pueden consultar los datos fiscales para la Campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2024.
- El plazo de declaración comienza el 1 de julio de 2025 y finaliza el 25 del mismo mes para las entidades cuyo ejercicio económico coincide con el año natural.



La Agencia Tributaria ha dado el pistoletazo de salida a la campaña del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2024, cuyo **plazo de presentación se establece entre el 1 y el 25 de julio de 2025**, con la publicación de los **datos fiscales** y la puesta en marcha del **simulador Sociedades WEB Open**. Desde el 20 de junio, las empresas pueden consultar y descargar sus datos fiscales, facilitando así la preparación de la declaración y permitiendo anticipar el resultado antes de la presentación oficial.

Novedades clave en los datos fiscales de 2024.

Este año, **los datos fiscales incorporan varias novedades relevantes** que afectarán a miles de entidades. Una de las más destacadas es la inclusión de la información relativa a la **identificación del titular real de la entidad**. Esta obligación, derivada de la normativa de prevención del blanqueo de capitales, exige que las empresas consignen en el modelo 200 los datos identificativos de las personas físicas que, de manera directa o indirecta, posean o controlen más del 25% del capital o de los derechos de voto.

Además, como novedad para este ejercicio, los datos fiscales incluyen información sobre las ayudas recibidas en el marco del régimen fiscal especial de las Illes Balears. La aprobación del **modelo 283** obliga a declarar de

forma informativa todas las ayudas obtenidas bajo este régimen, tanto por contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades como por los del IRPF o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Esta medida busca reforzar la transparencia y el control sobre los incentivos fiscales aplicados en el archipiélago balear.

Otra de las novedades es la referencia expresa en los datos fiscales a la **reserva para inversiones en Illes Balears**, regulada por la disposición adicional septuagésima de la Ley 31/2022. Esta figura permite a las empresas reducir su base imponible por las cantidades destinadas a inversiones en la región, siempre que los beneficios no sean objeto de distribución y procedan de establecimientos situados en las islas. La reducción puede alcanzar hasta el 90% de la parte de beneficio no distribuido, fomentando así la inversión local y el desarrollo económico en el territorio balear.

Por último, los datos fiscales de este año también recogen información sobre las **sanciones impuestas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (ITSS)**. La inclusión de estas sanciones en los datos fiscales responde a la necesidad de que las empresas tengan en cuenta su impacto en la declaración del impuesto, al tener la condición de gastos no deducibles y por tanto ser objeto de una corrección fiscal de aumento al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Más transparencia y control para las empresas

Con toda esta información incorporada, la Agencia Tributaria refuerza su apuesta por la transparencia, el control y la asistencia al contribuyente. Asimismo, el simulador Sociedades WEB Open permite a las empresas **revisar el traslado de sus datos fiscales al formulario de declaración y anticipar el resultado**, sin necesidad de presentar la declaración de forma definitiva. Así, las entidades disponen de más herramientas para cumplir con sus obligaciones fiscales y evitar errores en la recta final de la campaña del Impuesto sobre Sociedades.

Como en ejercicios precedentes, desde SuperContable.com estamos preparando un seminario para conocer **las novedades y los demás aspectos clave de la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2024**, de la mano del economista Javier Gómez, muy demandado y apreciado entre nuestros suscriptores. Mientras tanto, puede abrir boca consultando las **novedades del modelo 200 2024**.

La Agencia Tributaria pone en marcha 'Censos Web' para agilizar las altas de actividad de los emprendedores.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 17/06/2025

- *Esta herramienta facilita la confección y presentación de las declaraciones de personas físicas para el alta inicial de actividad económica, a través de una navegación guiada con sencillas preguntas.*
- *Censos Web también agiliza las bajas de actividad y las modificaciones de datos personales como el domicilio.*

Gestiones para personas físicas (Censos WEB)

Nuevo servicio de ayuda a emprendedores, que inician por primera vez una actividad, para presentar el modelo 036 de **alta inicial en el censo de empresarios profesionales y retenedores**.

Censos WEB también ayuda a las personas físicas dadas de alta, a presentar el modelo 036 para darse de **baja** o **modificar el domicilio fiscal**.

Servicio tramitación modelo 036 (Censos WEB) para personas físicas (Alta inicial, Baja o Modificación del domicilio)

Herramientas de asistencia para personas físicas e IAE

Mediante estas herramientas podrás obtener información de forma interactiva a las preguntas más frecuentes

[Buscador de actividades y sus obligaciones tributarias](#)

[Informador censal](#)

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) ha lanzado este lunes 'Censos Web', una nueva herramienta digital destinada a **facilitar y agilizar el alta de actividad** de los emprendedores en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como la gestión de bajas y cambios de domicilio. Este servicio, disponible desde hoy en la Sede electrónica de la Agencia, busca simplificar los trámites para los cerca de 500.000 contribuyentes que cada año inician una actividad económica en España, en línea con el Plan Estratégico 2024-2027 del organismo y la filosofía 'Right from the start' de la OCDE.

El acceso a 'Censos Web' se realiza a través del icono correspondiente en la [Sede electrónica de la AEAT](#), utilizando los sistemas habituales de identificación, como Clave, certificado electrónico o DNI-e. Una vez dentro, el usuario se encuentra con una **navegación guiada basada en preguntas sencillas**, que permite incorporar la información necesaria para el alta en una o varias actividades económicas. El sistema incluye un buscador de actividades y códigos, junto a avisos explicativos que alertan, por ejemplo, de la necesidad de darse de alta en más de una actividad si fuera necesario.

Trámites más sencillos y personalizados para emprendedores.

Uno de los principales avances de 'Censos Web' es la personalización de la experiencia del usuario. La herramienta muestra únicamente los campos relevantes para cada contribuyente y, en la mayoría de los casos, muchas casillas aparecen ya cumplimentadas. Además, **el sistema determina automáticamente los regímenes fiscales aplicables en IRPF e IVA**, evitando que el usuario tenga que seleccionar estas opciones y minimizando así posibles errores. También contempla el alta en Impuestos Especiales y en registros obligatorios, reduciendo incoherencias que podrían generar incidencias administrativas posteriores.

El nuevo servicio no solo facilita el alta inicial, sino que **también agiliza las bajas de actividad y las modificaciones de datos personales**, como el domicilio fiscal. En casos específicos, como actividades agrarias, comercio minorista internacional o para emprendedores en Canarias, Ceuta y Melilla no sujetos a IVA, la aplicación redirige al modelo 036 simplificado, que ha sido igualmente actualizado para omitir casillas exclusivas de personas jurídicas y mejorar la experiencia de los usuarios individuales.

Asistencia integral y multicanal para resolver dudas fiscales.

'Censos Web' se integra con otros servicios digitales de la Agencia Tributaria, como los asistentes virtuales de Renta e IVA y el Informador de Censos, ofreciendo una asistencia integral. Los usuarios pueden acceder a contenidos explicativos, chat atendido por especialistas, el servicio 'Informa+' para consultas complejas y la cita telefónica específica para cuestiones censales, disponible de 9 a 19 horas. Esta interacción de herramientas busca que cada contribuyente encuentre la fórmula de ayuda que mejor se adapte a sus necesidades.

Con esta iniciativa, la Agencia Tributaria refuerza su estrategia de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales desde el inicio de la actividad económica. En los últimos años, el organismo ha revisado y simplificado más de 7,8 millones de comunicaciones administrativas, apostando por una comunicación más clara y eficaz con los ciudadanos. 'Censos Web' supone un paso más en la digitalización y simplificación de los trámites para emprendedores, contribuyendo a un entorno fiscal más accesible y eficiente.



Desde [SuperContable.com](#) ponemos a su disposición el [Servicio PYME](#) con el que podrá acceder a las bases de datos de consulta contable, fiscal, laboral y mercantil, entre otras, que le permitirán resolver todas las

Se crea el Observatorio para Medir el Impacto de los Aranceles en la Economía Española.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 18/06/2025

- *La ciudad de Toledo acoge el Consejo Interterritorial de Internacionalización con importantes anuncios en materia económica.*
- *Con tal motivo se presentan programas para apoyar a nuestras empresas exportadoras con herramientas entre los que destaca el uso de la inteligencia artificial y el asesoramiento personalizado.*



Han pasado más de dos meses desde que se anunciaran nuevos aranceles entre las relaciones comerciales internacionales, particularmente las que afectan a España como Estado Miembro de la Unión Europea y los Estados Unidos de América, tras las que se aprobaron una serie de **ayudas a empresas por el incremento de aranceles estarán condicionadas a la prohibición de despedir**.

Toledo ha sido sede este martes del Pleno del Consejo Interterritorial de Internacionalización, celebrado en el Palacio de Fuensalida. La reunión ha estado presidida por la secretaria de Estado de Comercio, Amparo López, y ha contado con la participación de representantes de comunidades autónomas. En representación del Gobierno regional, ha actuado como anfitriona la consejera de Economía, Empresas y Empleo, Patricia Franco.

Durante el encuentro se ha anunciado la **creación del Observatorio de Seguimiento del Impacto Arancelario en la Economía Española**, un espacio de colaboración entre administraciones que permitirá **compartir información sobre el comercio exterior y la evolución de los aranceles**, especialmente en el marco de las relaciones comerciales con **Estados Unidos**.

Amparo López ha señalado que, aunque las negociaciones entre la UE y EE. UU. avanzan, se mantienen aranceles del 10 % en general, y del 50 % en sectores como el acero, el aluminio y los electrodomésticos. El observatorio pretende ofrecer herramientas de seguimiento y apoyo para anticipar o mitigar sus efectos.

Por su parte, Patricia Franco ha presentado varias iniciativas impulsadas por la Junta de Castilla-La Mancha a través del IPEX. Entre ellas, un programa con **herramientas de inteligencia artificial para analizar mercados, que ya utilizan 70 empresas, y el programa Consólidate, enfocado a fortalecer la actividad exportadora**. Además, se ha puesto en marcha una nueva plataforma web con información y alertas sobre aranceles para empresas regionales exportadoras a EE. UU.

Por su parte, Patricia Franco ha presentado varias iniciativas impulsadas por la Junta de Castilla-La Mancha a través del IPEX. Entre ellas, un programa con herramientas de inteligencia artificial para analizar mercados, que ya utilizan 70 empresas, y el programa Consólidate, enfocado a fortalecer la actividad exportadora. Además, se ha

puesto en marcha una nueva plataforma web con información y alertas sobre aranceles para empresas regionales exportadoras a EE. UU.

En resumen, el Pleno del Consejo Interterritorial de Internacionalización celebrado en Toledo ha servido para reforzar la cooperación entre administraciones ante el actual contexto comercial internacional. Con la creación de un observatorio nacional sobre el impacto arancelario y nuevas herramientas regionales de apoyo a la exportación, tanto el Gobierno central como el de Castilla-La Mancha buscan ofrecer **soluciones concretas y coordinación para proteger la competitividad de las empresas españolas**.

El Consejo de Ministros analiza las conclusiones sobre el apagón eléctrico del 28 de abril.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 18/06/2025

- La vicepresidenta tercera y ministra para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, Sara Aagesen, ha presentado en el Consejo de Ministros el **informe del comité** encargado de conocer las causas de la crisis de electricidad.
- El **documento**, previamente aprobado por el Consejo de Seguridad Nacional, está ya a disposición de los ciudadanos y apunta medidas para que un apagón así no vuelva a ocurrir.



Fuente: [SuperContable](#) y [La Moncloa](#)

Según ha indicado la Vicepresidenta Aagesen, el comité que ha elaborado el **informe** está integrado por profesionales de reconocido prestigio y equipos de distintos ministerios y organismos, que ha trabajado "sin descanso" para identificar las causas del apagón y proponer mejoras.

También ha señalado que en el **informe** los datos identificativos de empresas y personas jurídicas se omiten para salvaguardar la confidencialidad y también "**para proteger la integridad de los procedimientos que se deriven de los hechos ocurridos**".

En cuanto al contenido del **informe**, los trabajos se han dividido en un grupo dedicado a la ciberseguridad y los sistemas digitales y otro a las operaciones del sistema eléctrico.

Respecto a la ciberseguridad, la Ministra Sara Aagesen ha asegurado que:

... la mayor investigación en materia de ciberseguridad que se ha dado en nuestro país permite concluir que **no existe evidencia de ciberincidente o ciberataque** como causa de

la crisis energética ni en el operador ni en los distintos niveles.

No obstante, ha añadido que el comité sí ha identificado **"vulnerabilidades, carencias o malas configuraciones de medidas de seguridad que pueden exponer las redes o los sistemas a potenciales riesgos futuros"**.

Y, por cuanto se refiere a las operaciones del sistema eléctrico, el **informe** estructura los hechos en 5 fases: la inestabilidad en la mañana del apagón e incluso los días previos; las oscilaciones entre las 12:00 y las 12:30 del 28 de abril; las pérdidas de generación; el colapso peninsular y la fase de reposición del suministro.

Tras detallar lo acontecido en las distintas fase, la vicepresidenta ha defendido que **el apagón tuvo un origen multifactorial**, es decir, confluyeron una combinación de factores:

- El sistema no disponía de suficientes capacidades de control de tensión dinámica, bien porque no estaban programadas con suficiencia, bien porque las que estaban programadas no proporcionaban adecuadamente lo que decía la norma, o una combinación de ambas.
- Las oscilaciones condicionaron el sistema y, aunque el operador aplicó las medidas previstas, estas a su vez llevaron a una situación de mayores tensiones.
- Las desconexiones posteriores, algunas de las cuales **"fueron aparentemente indebidas"**, contribuyeron a la escalada de la tensión.

Finalmente, la titular de Transición Ecológica ha avanzado que el Consejo de Ministros aprobará un conjunto de actuaciones para reforzar el sistema y la ciberseguridad, a partir de las medidas identificadas por el comité para que el apagón **"no vuelva a ocurrir"**.

Esas medidas pasan por el refuerzo de la supervisión y la verificación del cumplimiento de las obligaciones por parte de todos los agentes del sistema; el refuerzo de los recursos que pueden controlar la tensión, incluyendo a todas las instalaciones de generación renovable; la aceleración de la planificación de la red de transporte; la apuesta por el almacenamiento; la mejora de las interconexiones, y el abordaje de las vulnerabilidades en ciberseguridad.



Desde que aconteció la crisis eléctrica, en **SuperContable** hemos estado proporcionando información sobre **cuáles son las vías para reclamar por los daños y perjuicios causados**, o sobre **cómo tramitar una reclamación al seguro por los daños y perjuicios** que ha causado el **"apagón"**.

Efectos en IRPF de la prestación de servicios por importe inferior al arancel por parte de un procurador.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V0565-25. Fecha de Salida: - 31/03/2025

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante ejerce la actividad de procuradora de los tribunales.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Posibles efectos en su IRPF de negociar con un cliente unos honorarios por importe inferior al arancel..

CONTESTACION-COMPLETA:

Dado lo limitado de los datos aportados se realiza una contestación genérica, entendiendo que a las actuaciones a que se refiere la consulta les resulta de aplicación el Real Decreto 434/2024, de 30 de abril, por el que se aprueba el arancel de derechos de los profesionales de la Procura (BOE de 1 de mayo).

El artículo 1 del referido Real Decreto, establece:

“Artículo 1. Aprobación del arancel.

1. El presente real decreto tiene como objeto la aprobación del arancel de derechos de los profesionales de la Procura cuyo texto se incluye a continuación.

2. Dicho arancel tendrá carácter de máximo, quedando prohibida la fijación de límites mínimos para las cantidades devengadas en aplicación del arancel en relación con las distintas actuaciones profesionales desarrolladas.

3. El profesional de la Procura y su cliente gozan de libertad para pactar la retribución de los servicios profesionales prestados por el primero en cantidad inferior a lo previsto en el arancel.

4. La cuantía global por derechos devengados por un profesional de la Procura no podrá exceder de 75.000 euros por el conjunto de actuaciones vinculadas entre sí que pertenezcan a un mismo asunto, en sus diferentes instancias.”

De acuerdo con dicha normativa, el profesional de la Procura y su cliente gozan de libertad para pactar la retribución de los servicios profesionales prestados por el primero en cantidad inferior a lo previsto en el arancel.

En lo que se refiere al IRPF, y partiendo de la consideración de que los rendimientos obtenidos por la consultante por el ejercicio de su actividad son rendimientos de actividades económicas, el artículo 28 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 (BOE del día 29) recoge las reglas generales de cálculo del rendimiento neto de actividades económicas, reglas entre las que procede referir aquí la que se establece en su apartado 4:

“Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último”.

*Conforme con esta configuración normativa, la prestación de forma gratuita del servicio de Procura o su prestación a cambio de unos honorarios notoriamente inferiores al valor de mercado haría operativa la regla anterior, por lo que **la prestación gratuita o a cambio de unos honorarios notoriamente inferiores al valor de mercado deberá valorarse por su valor normal en el mercado, a efectos de su inclusión con los demás rendimientos de la actividad profesional de procuradora que viene desarrollando.***

*No obstante, el mero hecho de fijar unos honorarios inferiores al arancel, posibilidad expresamente prevista en los apartados 2 y 3 del artículo 1 del citado Real Decreto 434/2024 antes reproducidos, no determina la aplicación de la regla establecida en el artículo 28.4 de la Ley del Impuesto, **que sólo tendrá lugar cuando la consultante preste de forma gratuita sus servicios o cuando la retribución pactada sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado, sin que pueda entenderse que todo honorario inferior al arancel sea inferior al valor de mercado.***

En todo caso, la determinación del valor de mercado correspondiente a una determinada entrega de bienes o prestación de servicios, así como la determinación de la existencia de una notoria inferioridad respecto a dicho valor en el precio u honorario pactados, constituyen cuestiones de hecho que trascienden a las reglas de interpretación de la normativa atribuida.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria..

Diferimiento fiscal por operación de reestructuración empresarial y afectación de la situación de jubilación parcial del comunero/cónyuge.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V0552-25. Fecha de Salida: - 31/03/2025

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La comunidad de bienes consultante explota una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles en proindiviso al 50% entre dos comuneros casados en régimen de separación de bienes.

La actividad se desarrolla con persona asalariada a jornada completa y desde hace más de 3 años. A su vez cumple con el requisito de llevanza de contabilidad según lo previsto en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad.

La comunera se encuentra en situación de jubilación activa (RETA), y a su vez compagina funciones de administradora única de una sociedad mercantil en la que ostenta más del 25% del capital social.

El otro comunero (cónyuge) actualmente está en situación de jubilación parcial con contrato en régimen laboral en la sociedad mercantil de la que su cónyuge es socia administradora.

En ambos casos los rendimientos derivados de la CB representan su principal fuente de renta, declarándose dichos rendimientos como derivados de una actividad económica en los respectivos IRPF.

Actualmente, ambos comuneros, se plantean la posibilidad de aportar el referido patrimonio inmobiliario subrogando también a la empleada a una sociedad limitada de nueva creación con tal de superar las ineficiencias operativas de la propia comunidad de bienes en vista a una sucesión futura de la actividad económica de arrendamiento y afianzamiento del crecimiento y sostenibilidad de la misma en base a riesgo personal y optimización de los recursos financieros.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Se pregunta acerca de:

- Posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento fiscal por operación de reestructuración empresarial regulado en artículo 87 de la Ley 27/2014 de IS como aportación no dineraria especial.
- Afectación de la situación de jubilación parcial del comunero/cónyuge en aras al cumplimiento de requisitos, en la medida que la dedicación habitual a la referida actividad económica la aporta la cónyuge en régimen de jubilación activa en el RETA.
- Tributación en el IVA, en TPO y IVTNU de la referida aportación no dineraria.

CONTESTACION-COMPLETA:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En primer lugar, cabe traer a colación, el artículo 17, apartados 3 y 4, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), de acuerdo con el cual:

“3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) (...).

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

c) (...).

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

e) (...).

f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.”

Por tanto, con arreglo a lo anterior, no se integrarán en la base imponible de las sociedades ni de los socios, las plusvalías asociadas a los elementos transmitidos con ocasión de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, salvo en aquellos supuestos en los que no resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley (artículos 76 a 89 de la LIS).

El Capítulo VII del Título VII de la LIS, regula el 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.

En el escrito de consulta se plantea una operación de reestructuración, consistente en la aportación por cada uno de los partícipes de su respectiva cuota de participación en una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de arrendamiento inmobiliario, en favor de una sociedad de nueva creación.

Es preciso traer a colación el Título III del Libro II, artículos 392 y siguientes del Código Civil, que regulan la comunidad de bienes.

El artículo 392 del Código Civil dispone que hay comunidad de bienes “cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, añadiendo que la comunidad de bienes se regirá por el contrato o por sus disposiciones específicas y a falta de ellas por las prescripciones contenidas en el Código Civil.

El artículo 393 del Código Civil se refiere a las respectivas cuotas de los partícipes en la comunidad, de tal forma que, mientras la proindivisión subsista, si bien no se puede apreciar la cuota concreta en cada momento, a cada uno de los comuneros le corresponde una cuota abstracta o ideal de la comunidad de bienes.

El artículo 399 del Código Civil establece que: *“todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad.”*

Por su parte, el artículo 87 de la LIS establece que:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.

(..)

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en la letra c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente “.

A estos efectos, el artículo 76.4 de la LIS considera rama de actividad “el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.”

Así pues, aquellas operaciones de aportación de personas físicas en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del Título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos “rama de actividad” y de “unidad económica” de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, si el patrimonio transmitido determina la existencia de una explotación económica en sede de la persona física transmitente, que se transmite en su conjunto a la entidad adquirente, de tal manera que ésta pueda seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación cumpliría los requisitos formales del artículo 87 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la LIS.

En el supuesto concreto planteado, ninguna de las aportaciones no dinerarias, individualmente realizadas por cada uno de los comuneros, de sus respectivas cuotas ideales en la comunidad de bienes podría subsumirse en el presupuesto de hecho recogido en el artículo 87.2 de la LIS dado que ninguna de las mencionadas transmisiones tendría por objeto un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos cada una de ellas de una rama de actividad. Por el contrario, cada una de las aportaciones, individualmente consideradas determina la aportación de una alícuota de la propiedad de los bienes pertenecientes en pro indiviso a los diferentes condueños por lo que cada una de las mencionadas aportaciones tendría la consideración de aportación no dineraria especial a efectos de lo previsto en el artículo 87.1 de la LIS.

En consecuencia, la aportación por cada uno de los partícipes de su respectiva cuota de participación en la comunidad de bienes podría acogerse al régimen fiscal mencionado, siempre que se cumplan los requisitos señalados en los apartados a) y b) del apartado 1 del artículo 87 de la LIS y siempre que la aportación de la cuota ideal suponga la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales.

La letra a) del artículo 87.1 de la LIS exige que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español, lo que parece cumplirse en el supuesto concreto analizado.

En particular, el apartado b) del artículo 87 de la LIS, exige que, una vez realizada la aportación, **el sujeto aportante participe en el capital de la entidad que recibe la aportación en más de un 5%**. Este requisito debe cumplirse de manera individual en todos los aportantes y en cada aportación realizada, de tal manera que cada uno de los comuneros tenga participaciones de al menos el 5% del capital de la entidad beneficiaria una vez realizada la aportación.

Respecto a los requisitos exigidos para que los elementos aportados estén afectos a actividades económicas y al requisito de llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, hay que entender que las obligaciones corresponden a la comunidad de bienes (no a la cuota de participación en sí misma). Por tanto, es la

comunidad de bienes la que está obligada a desarrollar una actividad económica y a llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

En relación con la exigencia de que los elementos aportados estén afectos a una actividad económica, en sede de la comunidad de bienes consultante, cuyos comuneros son personas físicas, deben cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 27.2 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, LIRPF), en virtud del cual:

“A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

Por tanto, a partir del momento en que para la gestión de los arrendamientos se utilice a una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, los rendimientos derivados de los arrendamientos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas. Al respecto, se debe precisar que sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa.

En el escrito de consulta se manifiesta que la entidad consultante explota una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles en proindiviso al 50% entre dos comuneros casados en régimen de separación de bienes, que se desarrolla con persona asalariada a jornada completa y desde hace más de 3 años. Por tanto, **la actividad de arrendamiento desarrollada por la comunidad de bienes tendría la naturaleza de actividad económica.**

Como consecuencia de lo anterior, teniendo en cuenta que la comunidad de bienes desarrolla la actividad económica de arrendamiento y cumple con el requisito de llevanza de contabilidad, según lo previsto en el Código de Comercio, la aportación de las cuotas de participación de cada partícipe en la comunidad de bienes tendrá la consideración de aportación no dineraria especial a que se refiere el artículo 87.1 de la LIS y, por tanto, podrá acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la LIS.

Adicionalmente, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS, según el cual:

“Artículo 89. Aplicación del régimen fiscal.

1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

(...)

2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se

efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal”.

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen de las fusiones, escisiones, aportaciones 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, que no es sino asegurar que la fiscalidad no sea ni un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización empresarial.

Sin embargo, cuando el objetivo principal que se persiga con la operación de reestructuración sea el fraude o la evasión fiscal, no resultará de aplicación el régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, en los términos previstos en el párrafo segundo del artículo 89.2 de la LIS.

En este punto, cabe traer a colación la sentencia número 2508/2016, de 23 de noviembre de 2016, del Tribunal Supremo cuyo FJ Segundo señala que “(...) no se aplicará el régimen de diferimiento cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, pueden existir otros motivos económicos válidos, que no sean la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades, pues como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, «Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales, "...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal...".

Por tanto, los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia puede constituir una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

Continúa el Alto Tribunal, en su sentencia de 23 de noviembre de 2016, señalando que “...lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, nada más, y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurran motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, " tales como", aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecten con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial.”.

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo en su sentencia nº 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, ha señalado:

“La obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el

objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica. La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción (...)."

En definitiva, si el objetivo principal perseguido con la operación de reestructuración fuese el fraude o la evasión fiscal, o dicho, en otros términos, fuese lograr una ventaja fiscal espuria o ilegítima, entraría en juego la cláusula contenida en el artículo 89.2 de la LIS y procedería eliminar la referida ventaja fiscal ilegítima.

Al margen de lo anterior, la eliminación de la ventaja fiscal ilegítima o abusiva sólo puede hacerse tras un análisis global del caso concreto, tal y como establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en su sentencia de 8 de marzo de 2017, en el caso Euro Park (asunto C-14/16), en cuyos párrafos 54 y 55 señala lo siguiente:

"(...) de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha puntualizado, a este respecto, que para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente el fraude o evasión fiscales iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva (...)."

En el escrito de consulta se indica que la operación planteada se realiza con la finalidad de superar las ineficiencias operativas de la propia comunidad de bienes en vista a una sucesión futura de la actividad económica de arrendamiento y para afianzar el crecimiento y sostenibilidad de la misma en base al riesgo personal y optimización de los recursos financieros.

*Por tanto, en el supuesto concreto planteado a la operación planteada **le resultará de aplicación** el régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.*

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que *"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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."*

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que *"se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que *“son actividades empresariales o profesionales 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.*

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las comunidades de bienes que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso.

Por otra parte, el artículo 84, apartado uno, ordinal 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que serán sujetos pasivos de dicho tributo las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

El apartado tres del citado precepto establece que *“tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.”.*

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que *“hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.”.*

En consecuencia, la adquisición en proindiviso de un bien por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios a que se refiere la consulta, esto es, la consultante y su cónyuge, requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto. En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

*En consecuencia, según la información aportada, **la comunidad de bienes** constituida por la propiedad indivisa de los inmuebles que se destinan al arrendamiento **tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.***

Por otra parte, el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 dispone, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2015, lo siguiente:

“No estarán sujetas al Impuesto:

1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

(...).

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

- los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente y
- que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

Según la información aportada puede deducirse que, en virtud de una aportación no dineraria, es la propia comunidad de bienes la que va a transmitir a una sociedad de nueva creación todos los activos y pasivos vinculados directamente a la actividad de arrendamiento ejercida por la misma, entendiéndose incluida también la cesión del personal a jornada completa que gestiona la actividad.

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITPAJD–, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º y 2.1º, 21, y 45.I.B) 10 y 11 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) –en adelante TRLITPAJD–, referentes a la modalidad de operaciones societarias, que determinan lo siguiente:

«Artículo 19.

1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

[...]

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.

[...]».

Por su parte, el artículo 21 del TRLITPAJD especifica qué se entiende por operaciones de reestructuración empresarial a efectos del impuesto en estos términos:

«Artículo 21.

A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.».

La referencia a los artículos citados se debe hoy entender hecha a los artículos 76 y 87 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 28 de noviembre).

A su vez, los números 10 y 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, que regula los beneficios fiscales en el ITPAJD, determinan lo siguiente:

«Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I. [...]

B) Estarán exentas:

[...]

10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea. ».

Conforme a los preceptos transcritos, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actualmente, artículos 76 y 87 de la Ley 27/2014) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. Ahora bien, la no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

*Por lo tanto, al tener la operación descrita la consideración de **operación de reestructuración**, **estará no sujeta** a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.*

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”.

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se

aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”.

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que los bienes inmuebles aportados por la comunidad de bienes se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurran las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la comunidad de bienes aportante.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del objetivo principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

INFORMA no es un "salvoconducto" para que el contribuyente evite sanciones de la AEAT.

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 18/06/2025



fiscales?.

Cualquiera de nosotros, al seguir los criterios o informaciones dados en las respuestas del programa **INFORMA** de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria **-AEAT-**, nos hemos podido plantear: **¿puedo ser sancionado?** o, por el contrario, *¿el hecho de haber actuado según sus indicaciones demuestra que actúe de buena fe y con diligencia, evitando así cualquier responsabilidad por incumplimiento tributario?* Planteado en otros términos, *¿el uso de INFORMA puede servir como defensa evitando posibles sanciones*



NUEVO

Seminarios
por Videoconferencia

**Ahorra fácilmente:
estrategias fiscales para empresas**



VER

Para dar seguridad jurídica a las respuestas de estas cuestiones, nos hubiese gustado que el criterio establecido por el Tribunal Supremo **-TS-** en su reciente sentencia, **STS nº 629/2025**, de 27 de mayo de 2025, hubiera sido otro, más específico y concreto, pero no obstante, podemos utilizarlo para clarificar distintas cuestiones. Y es que el Alto Tribunal **no realiza un pronunciamiento** sobre la cuestión planteada al entender que, en el caso dirimido, el recurrente no puede ampararse en la respuesta facilitada por **INFORMA**, que sirve como base de su alegación para justificar su no culpabilidad, ya que el supuesto enjuiciado no es el mismo sobre el que la Administración tributaria muestra su criterio en **INFORMA**.

A juicio del Tribunal Supremo, aunque utilizando un lenguaje menos técnico, hay una clara desvinculación entre los hechos que se alegan y la cuestión legal que se quiere debatir (interés casacional); **emitir un pronunciamiento en este contexto sería meramente especulativo o teórico** y ajeno a la problemática concreta del caso, lo que supondría transformar el TS en una especie de órgano consultivo, desvirtuando el valor jurídico de sus resoluciones y reduciéndolas a simples opiniones jurídicas.



Dicho lo anterior, podemos recordar al lector que el **artículo 179.2.d)** de la **Ley 58/2003**, General Tributaria - **LGT-**, establece que **no existirá responsabilidad por infracción tributaria** cuando el obligado tributario:

- A. Pone la Diligencia Necesaria.-** Es decir, cuando se actúa amparándose en una **interpretación razonable** de la norma o en los **criterios manifestados por la Administración Tributaria** en consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos **-DGT-**, resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos **-TEA-** y criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria
- B. Se ajusta a Criterios manifestados por la Administración.-** En la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta **exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios** y éstos **no hayan sido modificados**.

De esta forma, de acuerdo con la lectura de la **STS nº 629/2025** y lo establecido en el propio **artículo 179.2.d)** de la **Ley 58/2003**, desde SuperContable.com podríamos concluir que:

- 1.** El uso del programa **INFORMA no puede servir como defensa para evitar sanciones si los hechos del caso no se ajustan al supuesto contemplado en las respuestas del programa**; en estos casos, basarse en ellas no sirve para justificar la ausencia de culpabilidad.
- 2.** Las respuestas de **INFORMA solo son aplicables si los hechos del caso coinciden sustancialmente con los supuestos descritos en las respuestas de INFORMA y se demuestra que el contribuyente actuó con diligencia** siguiendo dichas indicaciones.



SuperContable.com

**NUEVO**Seminarios
por VideoconferenciaSoluciones contables
para **prevenir** inspecciones

¿Puede la empresa contactar con los empleados durante sus vacaciones?

#usuarioContenido, #autorContenido - 02/05/2022

Cuando llegan los periodos de vacaciones, en muchas empresas, especialmente las pymes, que cuentan con menos personal, se plantea la duda de si es posible llamar o contactar con el empleado que se encuentra de descanso, en el caso de, por ejemplo, no saber cómo realizar determinada tarea, o de no encontrar alguna documentación, de la que suele encargarse el empleado ausente.

En este comentario vamos a dar respuesta a esa duda.

La realidad es que, en el día a día, **empresas y empleados están más interconectados que nunca**, lo que permite resolver problemas "urgentes" con un simple mensaje de texto o correo electrónico, aunque haya finalizado la jornada laboral. Pero claro, ello constituye un desafío a la hora de delimitar la frontera que separa el tiempo de trabajo del de descanso, así como de **vacaciones** y **permisos** contemplados en el **Estatuto de los Trabajadores** (E.T).

La desconexión digital es un derecho laboral reconocido hoy a todos los trabajadores pero que resulta, en ocasiones, difícil de garantizar.

Entonces, *¿pueden considerarse las comunicaciones fuera del horario laboral órdenes de empresa? ¿tienen los trabajadores el deber de atenderlas?*

Son ya varios los pronunciamientos, tanto de los Tribunales como de la Agencia de Protección de Datos, que han abordado esta cuestión.

En el caso que resuelve el **Tribunal Superior de Justicia de Madrid**, en la **Sentencia 100/2022**, de 21 de febrero, recurso de Suplicación número 20/2022, la sala declara **improcedente el despido de un trabajador por no responder un correo electrónico durante sus vacaciones**.

El trabajador estaba prestando servicios hasta el 25 de septiembre de 2020, fecha en la que **la empresa lo cesa por razones disciplinarias**, alegando indisciplina y desobediencia en el trabajo, transgresión de la buena fe contractual y abuso de confianza en el desempeño del trabajo, y la disminución continuada y voluntaria en el rendimiento de trabajo normal o pactado.

La causa que lleva a la mercantil a tomar esta decisión **es el incumplimiento de una orden, que había sido dada a través de correo electrónico cuando el trabajador se encontraba de vacaciones**, para que pasara la ITV del vehículo de empresa. Anteriormente, se le remitió un archivo con el bono de pago de la ITV pero no se le indicó expresamente la instrucción de llevarla a cabo.

El tribunal confirma la sentencia del Juzgado de lo Social, que declaró el despido como improcedente, amparando la resolución en que **el trabajador no estaba obligado a responder correos durante su tiempo de vacaciones, o mientras estaba disfrutando de ciertos permisos** por razones de índole personal. **Estar disponible durante las vacaciones es contrario a la desconexión digital.**

Tampoco el resto de alegaciones de la empresa constituyen para el tribunal prueba de la existencia de un comportamiento **"suficientemente grave y culpable"**.

Debe tener en cuenta que:

Las órdenes deben ser precisas y darse durante la jornada de trabajo.

El envío de un correo electrónico, incluso antes de las vacaciones, sin la certeza de que haya sido leído por el trabajador, es insuficiente para probar la recepción de la orden.

*Y si pretende fundamentar un despido disciplinario en quejas producidas con anterioridad, deben ser éstas de suficiente entidad, comunicadas al trabajador en su tiempo y contempladas como faltas muy graves en el convenio de aplicación y/o en el E.T. **En otro caso se podría considerar no probada la causa de despido y ser declarado improcedente.***



Aunque ya hemos analizado en detalle **la inclusión de los trabajadores en un grupo de whatsapp para tratar temas de trabajo**, Sí debemos señalar que la sola inclusión de los trabajadores en un grupo de whatsapp para tratar temas de trabajo no vulnera el derecho a la desconexión digital; pero también que los trabajadores tienen derecho a no contestar al teléfono y a no responder un email o un mensaje fuera de su horario laboral; y que no puede producirse sanción, amonestación, recordatorio o comportamiento tendente a que el empleado atienda ninguna comunicación en su tiempo de descanso.

Además, respecto al uso de aplicaciones como whatsapp o telegram por parte de las empresas para comunicarse con sus empleados y proporcionarles instrucciones o indicaciones relacionadas con el desempeño del trabajo, no solo está en juego **el derecho a la desconexión digital**, sino también **el derecho a la protección de datos**.

Y, desde el punto de vista de la protección de datos, podemos concluir, al amparo de las sentencias y resoluciones consultadas, que NO es posible incluir a trabajadores en grupos de whatsapp u otros servicios de mensajería para tratar temas de trabajo sin su consentimiento voluntaria y previamente prestado; y, en cualquier caso, debe quedar acreditada la necesidad de conexión entre empresa y empleado fuera del ámbito laboral, sin que quede justificado que se entreguen datos de índole personal ni se habilite a la empresa para un uso irregular de los mismos.

Ejemplo de ello es:

La **Resolución de la Agencia de Protección de Datos**, dictada en el PS 00192/2024, que impone a una empresa una multa de 70.000 euros por incluir el número de teléfono personal de una empleada en un

grupo de WhatsApp de trabajo, en pleno periodo de vacaciones, y a pesar de que la empleada se había negado a ello de forma reiterada y había solicitado que, en todo caso, se le diese un móvil de empresa.

El Tribunal Supremo reitera la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación tributaria cuando surte efectos en ejercicios no prescritos.

Bruno Morte, Gestor Administrativo-Asesor, colaborador de SuperContable.com - 24/06/2025



La reciente **Sentencia del Tribunal Supremo 1439/2025**, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, ha reavivado un debate de gran calado en el ámbito tributario: **la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación de la Administración sobre hechos acaecidos en ejercicios prescritos**, cuando estos proyectan efectos en ejercicios no prescritos. Esta resolución, que reitera la doctrina ya sentada en la STS de 11 de marzo de 2024 (**recurso 8243/2022**), consolida una interpretación expansiva del **artículo 115** de la Ley General Tributaria (LGT), tras su reforma por la Ley 34/2015, y plantea importantes implicaciones para la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Contexto del caso: hechos y recorrido procesal

El litigio tiene su origen en la regularización del IRPF de 2014 de un contribuyente, a raíz de la calificación como simulado de un contrato de cesión de crédito celebrado en 1999, ejercicio ya prescrito. La Administración fundamentó su actuación en la redacción vigente del **artículo 115 LGT**, introducida por la Ley 34/2015, que permite comprobar hechos de ejercicios prescritos si estos inciden en ejercicios no prescritos.

Tras la desestimación del recurso contencioso-administrativo por el TSJ de Cataluña, el contribuyente interpuso recurso de casación, cuya admisión fue inicialmente denegada, pero posteriormente aceptada al apreciarse interés casacional objetivo para formar jurisprudencia.

La cuestión jurídica: ¿puede la Administración calificar como simulado un negocio celebrado en un ejercicio prescrito?

El núcleo del debate se centra en la interpretación del **artículo 115 LGT**, en su redacción tras la Ley 34/2015. **El Tribunal Supremo responde afirmativamente** a la cuestión planteada: la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito si sus efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.



Este criterio se apoya en la **separación conceptual entre la potestad de comprobación, que se considera imprescriptible, y la potestad de liquidación, que sí está sujeta a los plazos del artículo 66**

LGT. La sentencia subraya que la reforma de 2015 introdujo un cambio sustancial en el régimen jurídico, habilitando expresamente la comprobación de hechos pasados con efectos presentes.

Fundamentos jurídicos y doctrina consolidada

El Tribunal remite íntegramente a la doctrina fijada en la **STS de 11 de marzo de 2024**, que establece que:

La fecha de celebración del negocio no determina el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación, sino que lo relevante es que los efectos del negocio se proyecten en ejercicios no prescritos y que las actuaciones de comprobación se hayan iniciado tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

Asimismo, se destaca que la **Disposición Transitoria Única** de dicha ley permite aplicar este régimen a procedimientos iniciados antes de su entrada en vigor, siempre que no se hubiera formalizado propuesta de liquidación.

El voto particular: una crítica desde la seguridad jurídica

Especial relevancia adquiere el **voto particular concurrente** del magistrado ponente, Francisco José Navarro Sanchís, quien, pese a compartir el fallo, expresa profundas reservas sobre la fundamentación jurídica. Su análisis pone el foco en la **tensión entre la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación y el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE)**.

El magistrado advierte que la interpretación literal del **artículo 115 LGT** puede conducir a una **retroactividad de facto ilimitada**, que permitiría revisar hechos de hace décadas, con el consiguiente riesgo de indefensión para el contribuyente. Además, cuestiona que se haya descartado sin más el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, pese a las dudas razonables que suscita la norma.



Implicaciones para asesores fiscales y contables

La doctrina consolidada por esta sentencia tiene consecuencias directas en la práctica profesional:

- **La prescripción ya no es un blindaje absoluto** frente a la actuación inspectora si los efectos del negocio alcanzan ejercicios vivos.
- Es imprescindible **documentar adecuadamente los efectos fiscales de operaciones pasadas**, incluso si se realizaron hace más de una década.
- Los asesores deben **extremar la diligencia en la planificación fiscal**, considerando que la Administración puede revisar hechos antiguos si estos inciden en ejercicios no prescritos.
- Se refuerza la **necesidad de estrategias defensivas sólidas** ante actuaciones inspectoras que se basen en hechos remotos.

Ejemplo práctico:

Imaginemos un contribuyente que, en 2017, celebra un contrato de compraventa de una participación en una sociedad, transfiriendo a un familiar el control de la misma. En el ejercicio fiscal de 2023, la Administración Tributaria inicia actuaciones de comprobación para el IRPF de 2021, que aún no ha prescrito. Durante la inspección, la Administración analiza la operación de 2017 y considera que, en realidad, se trató de una simulación destinada a ocultar la titularidad real del bien y a evitar la tributación correspondiente. Aunque el ejercicio 2017 ya ha prescrito, la Administración recalifica el negocio como simulado y, en consecuencia, regulariza el IRPF de 2021, ejercicio no prescrito, exigiendo la tributación que correspondería si el contribuyente hubiera sido titular real de la participación durante ese periodo.

Este ejemplo ilustra cómo, conforme a la doctrina de la [STS 1439/2025](#), la Administración puede revisar y recalificar negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos, siempre que sus efectos fiscales se proyecten en ejercicios no prescritos y las actuaciones de comprobación se hayan iniciado bajo la vigencia de la normativa actual.

Reflexión final: ¿hacia una imprescriptibilidad sin límites?

La [STS 1439/2025](#) consolida una línea jurisprudencial que **refuerza las potestades de la Administración tributaria**, pero que también **debilita las garantías del contribuyente**. Aunque el Tribunal considera que no se vulnera la seguridad jurídica, el voto particular evidencia que el debate está lejos de estar cerrado.



La interpretación literal del [artículo 115 LGT](#), sin matices ni ponderación, puede abrir la puerta a una **revisión indefinida del pasado fiscal**, lo que plantea serias dudas desde la perspectiva del **derecho de defensa y la previsibilidad normativa**.

En este contexto, se impone una reflexión profunda sobre el equilibrio entre la lucha contra el fraude y la protección de los derechos fundamentales. La jurisprudencia, como instrumento de seguridad jurídica, debe evitar los “bandazos” que erosionan la confianza en el sistema tributario.

En definitiva, la reforma de la LGT ha reforzado las potestades de la Administración, pero también ha planteado nuevos retos para la protección de los derechos de los contribuyentes, que deben ser abordados con rigor y profundidad en el ejercicio profesional.

¿Has estado en el extranjero? No olvides tener en cuenta la exención 7p en la declaración de la renta.

José Miguel Golpe, Asesor fiscal y patrimonial, colaborador de SuperContable.com - 24/06/2025

Un contribuyente, residente fiscal en España durante el año 2024 que haya estado trabajando en el extranjero, puede tener la opción de aplicar la exención del [artículo 7p\)](#) de la Ley del IRPF dando lugar a un **ahorro de impuestos importante en su declaración de la renta del año 2024**.



1.- ¿Qué es el artículo 7p)?

Se trata de una **exención** recogida en Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que permite al contribuyente no tributar, en su declaración de la renta, **por el dinero obtenido durante su estancia en el extranjero**, hasta un máximo de 60.100 euros, siempre que haya trabajado en una empresa situada en el extranjero o un grupo empresarial y que cumpla una serie de requisitos.

2.- ¿Cuáles son esos requisitos?

- Ser **residente fiscal en España**.

En términos generales, la **residencia fiscal en España** se obtiene viviendo en España más de 183 días o tener el centro de intereses económicos en España (obtener la mayor parte de tus ingresos en España).

- El contribuyente debe **trabajar en un país en el cuál exista un impuesto análogo** o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no debe ser un paraíso fiscal, en términos generales.
- El **trabajo sea realizado, físicamente, fuera de España y para una empresa que esté situada en el extranjero** o se trate de un grupo empresarial que tenga un establecimiento permanente situado en el extranjero.

3.- ¿Existe alguna incompatibilidad para aplicar el artículo 7p)?

Sí, la exención del **artículo 7p)** de la Ley IRPF es **incompatible con el régimen de exceso** del **artículo 9.A.3.b)** del Reglamento del IRPF.



4.-Y si cumplo con los requisitos para aplicar la exención del artículo 7p) Ley IRPF, ¿Qué hago?

Todo contribuyente que cumpla con los requisitos legalmente establecidos, si quiere solicitar la exención del **artículo 7p)** LIRPF, tiene dos opciones:

a. Si quiere **solicitar la exención en la propia declaración de la renta**:

1. Debe hacer el cálculo de los días que ha estado en el extranjero.
2. Incluir dicho importe en la casilla 003 de la declaración de la renta.
3. Guardar toda la documentación que acredite que cumple los requisitos para aplicar la exención del artículo 7p) LIRPF. La documentación se debe guardar durante cuatro años desde el final del período de presentación de la declaración de la renta. Para el supuesto de la declaración de la renta del año 2024, la documentación se debe guardar hasta el 1 de julio de 2029.

b. Si ha presentado su declaración de la renta y ha transcurrido el período voluntario de presentación:

1. Presentar una **declaración rectificativa** de la declaración de la renta en la cuál quieres aplicar la exención del artículo 7p) LIRPF indicando el importe exento de tributación.
2. Presentar una solicitud de devolución de ingresos indebidos junto con la declaración de la renta rectificada y toda la documentación que acredite el cumplimiento de los requisitos para aplicar la exención del artículo 7p) LIRPF.

Recuerda:

La declaración de la renta no puede estar prescrita.

5.- Novedad reciente sobre la exención del artículo 7p) LIRPF.

En la **STS 1674/2025**, de 8 de abril de 2025, el Tribunal Supremo sentencia que un militar integrante en las Fuerzas Provisionales de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) **sí podrá aplicar la exención del artículo 7p) Ley IRPF aunque haya realizado el trabajo en un paraíso fiscal**. El motivo es que el Tribunal Supremo entiende que la tributación de los rendimientos de trabajo obtenidos por parte del obligado tributario **no es opaca ni existe un riesgo de fraude** fiscal por parte del contribuyente.

Ejemplo

Se trata de una trabajadora que (durante el año 2024):

- Ha estado trabajando en España durante 300 días para una empresa con establecimiento permanente en España con un sueldo de 75.000 euros.
- Durante 30 días ha trabajado en una empresa extranjera en Bermudas. La empresa le ha pagado 3.500 euros.
- Durante 36 días ha trabajado en una empresa extranjera en Francia. La empresa le ha pagado 4.000 euros.

¿Qué importe debe declarar en su declaración de la renta del período impositivo 2024?

Solución

Por una parte, la trabajadora podrá aplicar la exención del artículo 7p) LIRPF sobre los 4.000 euros que ha obtenido durante su estancia en Francia porque: a) Existe un impuesto análogo o similar al IRPF en Francia; b) Francia no es un paraíso fiscal; c) la contribuyente es residente fiscal en España; d) La empleada se ha desplazado físicamente a una empresa situada en el extranjero.

Por otra parte, no podrá aplicar la exención del artículo 7p) LIRPF por los 3.500 euros que ha obtenido en Bermudas porque se trata de un paraíso fiscal.

Por lo tanto, deberá tributar por los siguiente ingresos:

- 75.000 euros obtenidos en España.
- 3.500 euros obtenidos en Bermudas.

Esto es, 75.000 euros + 3.500 euros = 78.500 euros

Si la empleada es funcionaria, ¿puede aplicar la exención del artículo 7p) LIRPF?

La empleada podrá aplicar la exención del artículo 7p) LIRPF siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos para su aplicación.

El Tribunal Supremo recuerda en la [Sentencia 1674/2025](#), del 8 de abril de 2025, que una persona empleada pública puede aplicar la exención del artículo 7p) LIRPF si cumple con los requisitos legalmente establecidos.



Si desea conocer los aspectos críticos que se puede encontrar en la Campaña de la Renta a presentar este año le emplazamos a realizar nuestro [SEMINARIO Despejando Dudas y Novedades de la Renta 2024](#), en donde además de explicarse los nuevos apartados, páginas y casillas de la declaración del IRPF para que esté completamente actualizado, se detallan las cuestiones más conflictivas para evitar errores y requerimientos de la AEAT.

¿Qué contrato debo utilizar para cubrir las vacaciones de mis trabajadores?

#usuarioContenido, #autorContenido - 20/06/2025

Ya está aquí el verano y con él, muchas empresas deben afrontar la contingencia que supone el inicio de las vacaciones de sus empleados. Algunas, solucionan este contratiempo para el normal desarrollo de la actividad ajustando los periodos en los que cada trabajador disfruta de su respectivo descanso; para otras, en cambio, el volumen de trabajo o las propias necesidades de organización o producción hacen necesario contratar a trabajadores para suplir estas "situaciones transitorias" de la mejor manera posible.

Por ello, dentro de la necesidad de [evitar errores en los contratos de que puedan costar mucho dinero a la empresa](#), encontramos la duda de [¿qué tipo de contrato puedo celebrar para cubrir las vacaciones de mis trabajadores?](#)

Recuerde que:

En [SuperContable](#) encontrará un apartado específico sobre toda la información que necesite conocer acerca de las vacaciones, donde, entre otros aspectos, resolvemos las [principales dudas y preguntas relacionadas con las vacaciones](#).



Antes de entrar en vigor la última "reforma laboral", no existía en la ley una referencia concreta sobre el contrato que debíamos utilizar, lo que planteaba la duda de [si optar por el contrato eventual o el de interinidad](#).

La [la posibilidad de celebrar un contrato de interinidad \(ahora de sustitución\) para cubrir vacaciones](#) fue rechazada por el Tribunal Supremo, en [Sentencia 745/2019](#), de 30 de octubre.

Desde que comenzó a aplicarse la *"reforma laboral"*, se planteó un escenario de contratación distinto, donde, entre otras cosas, el contrato se presume indefinido, quedando el eventual, ahora denominado *"por circunstancias de la producción"*, dividido en estas dos modalidades:

- **Incremento ocasional e imprevisible** de la actividad y oscilaciones de la actividad normal de la empresa que generen un desajuste temporal entre el empleo estable disponible y el que se requiere y cuando su duración no supere los 6 meses (incrementados hasta 1 año por convenio colectivo). Posteriormente aparece una remisión expresa para que este sea el contrato por el que se sustituya a trabajadores de vacaciones:

Entre las oscilaciones a que se refiere el párrafo anterior se entenderán incluidas aquellas que derivan de las vacaciones anuales.

- **Circunstancias de la producción para atender situaciones ocasionales, previsibles** y que tengan una duración reducida y delimitada. En estos casos, la empresa solo podrá usar este tipo de contrato por un máximo de 90 días por año natural, estableciéndose, en el contrato de trabajo, qué trabajadores estarán adscritos a cada periodo anual. Para ello, las empresas trasladarán a los representantes de los trabajadores durante el último trimestre de cada año una previsión anual de uso de estos contratos.

Podemos concluir que atendiendo a la redacción actual del **artículo 15.2 E.T.**, se introduce la remisión al contrato que debemos utilizar para sustituir a trabajadores por vacaciones, y este será el de ***"por circunstancias de la producción"* en su modalidad de por incremento ocasional e imprevisible de la actividad y las oscilaciones que generen un desajuste temporal, de duración no superior a 6 meses.**

Así la duda queda resuelta. En el caso de que sea necesario cubrir vacaciones de sus trabajadores, existe una **voluntad legal expresa de que se haga a través de la vía del contrato *"por circunstancias de la producción"*.**



¿Cómo formalizo este contrato?

En el **Asesor Laboral de SuperContable** encontrará un manual dedicado a la modalidad de contratación temporal en el que detallamos todos los **requisitos de formalización del contrato junto a las obligaciones que debe cumplir el empresario** además de los **trámites en la comunicación a la TGSS de los contratos por circunstancias de la producción**.

A efectos prácticos, sepa que en la citada comunicación, **el código del contrato será el 402 cuando el contrato sea a tiempo completo y el 502 si es a tiempo parcial** y el código de colectivo de trabajadores para esta modalidad eventual de circunstancias imprevisibles es el **968**.

¿Doble tributación de dividendos percibidos por persona física? Sí, existe.



Una consulta que recibimos con cierta asiduidad en Supercontable es la relacionada con los **dividendos recibidos por una persona física** procedentes de una sociedad española y, cuyo factor común es, si existe **algún tipo de deducción en el IRPF para evitar la doble imposición**, ya que los dividendos repartidos, antes en sede de la sociedad, han tributado por el Impuesto de Sociedades. Pues bien, en este artículo intentaremos aclarar esta duda mediante el planteamiento de dos preguntas: **¿Existe tal deducción?** y, en caso contrario, **¿se pueden gravar dos veces (Sociedades e IRPF) dichos dividendos?**

NO a la primera cuestión y **SÍ** a la segunda. Efectivamente, la deducción por doble imposición de dividendos recibidos por empresas residentes **se desapareció en 2007**, aunque hasta 2014 existió una exención de los primeros 1.500 euros percibidos por este concepto. Por tanto, a partir del ejercicio fiscal de 2015, los dividendos recibidos:

- Se integran en la **base imponible del ahorro al 100%**, tributando al tipo correspondiente a ésta.
- Tributarán íntegramente desde el *"primer euro sin franquicia"*.
- **No** se les aplicará los **coeficientes reductores** por irregularidad.

Efectivamente, el **artículo 6** de la **Ley 35/2006** del IRPF, integra como hecho imponible en el impuesto de la renta de las personas físicas a los rendimientos de capital tanto mobiliario como inmobiliario, incluyendo el **artículo 25** en estos primeros a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad como los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, etc. Por otra parte, el **artículo 46** incluye a éstos como renta del ahorro, determinando el **artículo 49** de la misma su integración en la base imponible del ahorro.

Sepa que:

*No existe deducción para paliar la doble imposición que sea aplicable al cobro de dividendos de una sociedad residente percibidos por una persona física, como así lo ratifica la **consulta vinculante de la DGT V0296-24**.*

Como podemos ver, *"no nos escapamos"* de tener que integrar los dividendos en nuestra base imponible de la renta, tributando éstos por "segunda vez". Por tanto, **SÍ** existe una doble imposición sobre los dividendos recibidos por persona física, **sin que exista deducción alguna aplicable**.

Llegados a este punto, hemos de reseñar que estamos tratando los **dividendos de una entidad residente en España y recibidos por una persona física**, ya que si se tratara de una entidad extranjera sí podría ser de aplicación el **artículo 80**. "Deducción por doble imposición internacional"; o bien el **artículo 91**. "Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional" que de alguna manera establecen deducciones por doble imposición.

Perceptor de Dividendos: una Empresa.

Si el perceptor de dividendos fuese una persona jurídica en vez de una persona física, el **artículo 21, Ley 27/2014**, de la LIS permitirá mediante una **exención** paliar en gran parte esa doble imposición cuando se cumplan ciertos requisitos.

En vista de lo anterior, podríamos concluir que existe una asimetría entre **personas jurídicas y físicas** receptoras de dividendos, ya que mientras **las primeras gozan de una exención casi total (bajo ciertos requisitos)**, **las segundas no**; asimetría ésta entendible desde la perspectiva del legislador que "permite" una doble imposición, pero no una triple o sucesivas imposiciones. Esto es, la legislación fiscal española acepta una tributación de los dividendos en sede de la persona jurídica que los genera y otra imposición en sede de la persona física (destinatario final del beneficio de una sociedad). Ahora bien, si no se articulase una exención, como la del **artículo 21** de la LIS, para los dividendos

cobrados por una persona jurídica, los mismos dividendos podrían tributar más de dos veces hasta su destinatario final persona física.

El siguiente ejemplo nos mostrará la tributación soportada por los dividendos repartidos por una sociedad hasta su destinatario final persona física.

Ejemplo

La mercantil JPISA ha obtenido un beneficio antes de impuestos de 125.000 euros, de los que ha decidido repartir como dividendos **85.000 €** a su socio Supercontable SL, el cual tiene un 30% de participación en el capital de JPISA desde hace años.

Posteriormente, Supercontable decide repartir el importe recibido como dividendos a su único socio D. Juan Costa.

Determinar la tributación real que han soportado dichos 85.000 euros inicialmente repartidos por JPISA, hasta su recepción por D. José.

Solución

Los 85.000 euros repartidos en primer lugar habrán soportado un gravamen de **21.250 €** (suponemos un tipo de gravamen en el impuesto de sociedades del 25%), por lo que lo realmente recibido por Supercontable SL han sido **63.750 €**.

Supercontable, con base en el artículo 21 de la LIS, gozará de una **exención del 95%** de dichos dividendos, incluyendo solo **3.187,50 €** en su base imponible, que tributarán (suponiendo mismo tipo del 25%) por 796,87 €, así, lo que realmente recibirá D. José será la cantidad de **62.953,13 €**.

Finalmente, D. José deberá integrar en su base imponible del ahorro la anterior cantidad, tributando según siguiente escala:

Hasta 50.000 €: 5.190

Resto, 12.953,3 al 11,5%: 1.489,61

Total: $(5.190 + 1.489,61) \times 2 =$ **13.359,22 €** (hemos multiplicado por 2 para integrar las dos cuotas, la estatal y la autonómica).

Por tanto, el "líquido" recibido por D. José han sido **49.593,91 €**.

Vemos como los 85.000 euros iniciales se han "reducido" a la cantidad de 49.593,91 € después de sendos "procesos tributarios", habiéndose "quedando en el camino" un **41,65%** de los mismos.

La legislación fiscal española "permite" una doble imposición a los dividendos repartidos por una sociedad residente a sus socios personas físicas, al no articular deducción alguna aplicable a éstos. Así, estos dividendos habrán tributado por el impuesto de sociedades y tributarán en el IRPF de la persona física que los reciba, al tipo correspondiente.



Respecto a esta doble imposición, desde Supecontable nos reservamos nuestra opinión al respecto, dejando a nuestros lectores sacar sus propias conclusiones.



NUEVO

Seminarios
en Videotutoriales

Despejando dudas
y novedades de la **Renta 2024**


VER

LIBROS GRATUITOS



Prepárate para la
Factura Electrónica

DESCARGAR GRATIS



Libro Cierre Contable
y Fiscal para PYMES

DESCARGAR GRATIS



45 Casos
Prácticos

DESCARGAR GRATIS

PATROCINADOR

NOVEDADES 2024

[Contables](#)
[Fiscales](#)
[Laborales](#)
[Cuentas anuales](#)
[Bases de datos](#)

INFORMACIÓN

[Quiénes somos](#)
[Política protección de datos](#)
[Contacto](#)
[Email](#)
[Foro SuperContable](#)

ASOCIADOS



Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.