

Boletín semanal

Boletín nº29 22/07/2025

 NOTICIAS**El Tribunal Supremo contradice a Europa: La indemnización de despido en España sí es "adecuada".**

La decisión era muy esperada porque se produce tras dos resoluciones del Comité Europeo de Derechos Sociales, que señalan que la indemnización por despido improcedente en España es "insuficiente".

A falta de unos días para que entre en vigor Verifactu la Agencia Tributaria inicia una macrooperación contra programas de facturación de doble uso.

La Inspección tributaria realiza personaciones en 75 locales tras descubrir la utilización de programas informáticos para la ocultación de ventas en el sector de las instalaciones eléctricas.

Análisis de la nueva Estrategia Española de Apoyo Activo al Empleo 2025-2028.

SuperContable.com 17/07/2025

El Tribunal Supremo confirma que los altos directivos tienen derecho a indemnización exenta de IRPF en caso de despido.

SuperContable.com 18/07/2025

 FORMACIÓN**Problemática de las compras en Amazon, AliExpress, etc...**

¿Realizas compras online? Conoce el registro contable y las declaraciones tributarias de éstas según localización, tipo de vendedor, etc...

COMENTARIOS

Identificación del Titular Real en las cuentas anuales.

Uno de los documentos que más dudas genera a la hora de realizar el depósito de las cuentas anuales es la declaración del titular real de la entidad (hoja TR), especialmente si existe participación indirecta.

 JURISPRUDENCIA**Impugnación del acuerdo de junta de propietarios de contribución a satisfacer gastos de ascensor a propietario que había sido liberado a contribuir..**

... a los gastos de conservación y mantenimiento. Estimación del recurso. Sentencia del TS, Sala Civil, de 25 de Junio de 2025.

ARTÍCULOS

¿Sabe qué pluses y complementos deben incluirse en la retribución de las vacaciones anuales?

Analizamos la posición del Tribunal Supremo sobre la retribución de las vacaciones anuales y, en concreto, los conceptos salariales y complementos que deben integrar esa retribución.

 NOVEDADES LEGISLATIVAS**MINISTERIO DE TRABAJO Y ECONOMÍA SOCIAL - Empleo (BOE nº 170 de 16/07/2025)**

Real Decreto 633/2025, de 15 de julio, por el que se aprueba la Estrategia Española de Apoyo Activo al Empleo 2025-2028.

 CONSULTAS FRECUENTES**¿Por qué Hacienda no me ha devuelto aún el importe de la declaración de la renta?**

Todavía quedan muchos contribuyentes que no han recibido su devolución por la declaración de la renta presentada. Analizamos las posibles causas y los plazos a tener en cuenta.

 CONSULTAS TRIBUTARIAS**Aplicación régimen arrendamiento bienes inmuebles, comuneros en jubilación activa y** FORMULARIOS**Cláusula contractual de retribución**

aportación no dineraria.

Consulta DGT V0552-25. CB explota actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles en proindiviso al 50% entre dos comuneros casados en ...

Modelo de cláusula contractual de retribución para incluir en contrato de trabajo

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 nº29 22/07/2025

El Tribunal Supremo contradice a Europa: La indemnización de despido en España sí es "adecuada".

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 16/07/2025

- La Sala reitera el criterio de la **Sentencia de 19 de Diciembre de 2024** que estableció, por unanimidad, que no es posible incrementar en vía judicial la indemnización por despido improcedente.
- La decisión del Alto Tribunal era muy esperada porque se produce tras dos resoluciones del Comité Europeo de Derechos Sociales, que señalan que la indemnización por despido improcedente en España es "**insuficiente**".



Fuente: [SuperContable](#) y [Consejo General del Poder Judicial](#)

La **decisión del Comité Europeo de Derechos Sociales - CEDS** -, publicada el pasado 27 Junio de 2025, resolvió una denuncia interpuesta por CCOO, reiterando la **adoptada en Marzo del pasado año 2024** sobre la denuncia de UGT; confirmando que la regulación estatal de la indemnización por despido vulnera la **Carta Social Europea**, Tratado internacional ratificado por España.

Sin embargo, la Sentencia del Pleno de la Sala Social del Tribunal Supremo, adoptada el 16 de Julio de 2025, **NO comparte el criterio del Comité Europeo de Derechos Sociales** y establece que la indemnización por despido improcedente prevista en el **artículo 56.1 ET** no puede verse incrementada en vía judicial con otras cuantías que atiendan a las circunstancias concretas de cada caso.

Y añade que ello **NO** supone ni una vulneración del artículo 10 del Convenio 158 OIT, ni del artículo 24 de la Carta Social Europea revisada, porque dichas normas solo indican que la indemnización debe ser adecuada.



Para el Alto Tribunal, la expresión derecho a una "indemnización adecuada", que reitera el [artículo 24 de la Carta Social Europea revisada](#), resulta literalmente inconcreta y, por tanto, no constituye un mandato directamente aplicables, sino una declaración programática, de abierta interpretación, que, para concretarse, exigiría una reforma legislativa.

El Supremo, discrepando del criterio del Comité Europeo de Derechos Sociales, entiende que la indemnización tasada que establece la legislación española **Sí es una indemnización adecuada** porque aporta seguridad jurídica y uniformidad a todos los trabajadores que, **"ante la pérdida del mismo empleo, son reparados en iguales términos"**.

Finalmente, y dado que, como ya hemos comentado en [SuperContable](#), existen sentencias de juzgados y tribunales que, sin dejar de aplicar la indemnización legalmente prevista en el [Art. 56 E.T.](#), han entendido que la misma **"no es adecuada"**, atendiendo a las circunstancias del empleado y del cese, y la han incrementado con indemnizaciones adicionales por daños concretos, patrimoniales y morales, la Sala concluye, en línea con lo decidido por el Tribunal Supremo francés y el Tribunal Constitucional italiano, que las decisiones del Comité Europeo de Derechos Sociales (CEDS) no son ejecutivas, ni directamente aplicables entre particulares, porque el CEDS no es un órgano jurisdiccional ni sus resoluciones son sentencias.



Puede consultar [nuestro análisis sobre cómo afecta a España la decisión del Comité Europeo de Derechos Sociales \(CEDS\) sobre la "insuficiente" indemnización de despido, nuestro comentario sobre la doctrina del Tribunal Supremo que impide fijar una indemnización "adicional" en el despido improcedente y qué opciones existen para un cambio normativo que aumente la indemnización por despido improcedente.](#)

A falta de unos días para que entre en vigor Verifactu la Agencia Tributaria inicia una macrooperación contra programas de facturación de doble uso.

Equipo de Redacción, [SuperContable.com](#) - 21/07/2025

- La Inspección tributaria realiza personaciones en 75 locales tras descubrir la utilización de programas informáticos para la ocultación de ventas en el sector de las instalaciones eléctricas.

- *Estas prácticas dieron lugar al reglamento Verifactu, que entra en vigor el próximo 29 de julio con requisitos adicionales sobre los programas informáticos de facturación.*



La Agencia Tributaria ha desplegado la operación “Amperio” en un contundente golpe coordinado contra el fraude fiscal en el sector de las instalaciones eléctricas. Más de 330 funcionarios participaron en inspecciones simultáneas en 75 locales de empresas sospechosas de utilizar “software de doble uso”, herramientas informáticas concebidas para ocultar ventas y eludir impuestos. Este operativo llega a menos de dos semanas de la **entrada en vigor del nuevo Reglamento Verifactu**, que supondrá una revolución en los sistemas de facturación.

Golpe contra el fraude fiscal en el sector eléctrico

La Agencia Tributaria ha puesto especial atención en este sector tras detectar, gracias a denuncias y análisis previos, la utilización de programas que permiten llevar contabilidades paralelas o “en B”. Estas prácticas fraudulentas no sólo afectan a la recaudación pública, sino que generan competencia desleal frente a las empresas que sí cumplen con sus obligaciones tributarias. Según fuentes de la Agencia, los mecanismos detectados resultan “cada vez más sofisticados”, llegando incluso a incluir sistemas automáticos para borrar pruebas informáticas en caso de inspección.

Precisamente con el objetivo de acabar con el software de doble uso se aprobó en 2021 la Ley Antifraude (Ley 11/2021), cuyo desarrollo reglamentario culminó en el **Reglamento Verifactu**, aprobado mediante el Real Decreto 1007/2023, que introduce requisitos adicionales para los programas de facturación.

Verifactu: nueva era en la facturación electrónica

En este contexto, el próximo 29 de julio de 2025 marca un antes y un después en la lucha contra el fraude: los desarrolladores y fabricantes de software de facturación deberán haber adaptado obligatoriamente sus programas al Reglamento Verifactu. Esta fecha supone el límite legal para que únicamente se puedan comercializar y suministrar sistemas informáticos que cumplan con los nuevos y exigentes requisitos de control y trazabilidad de todas las operaciones de facturación. A partir de entonces, todos los nuevos sistemas deberán asegurar la integridad, conservación, autenticidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación, así como la posibilidad de enviar todos los datos a la Agencia Tributaria de manera inmediata y segura.

El Reglamento Verifactu es la pieza central de la normativa antifraude en materia de facturación. La norma establece que los programas de facturación deberán impedir la destrucción, alteración o manipulación encubierta de los datos de ventas una vez generados. Además, introduce la obligatoriedad de incluir códigos QR en las facturas para su verificación y, en los sistemas adaptados, la remisión automática de todos los registros a la Administración tributaria.

*En nuestro **libro gratuito Prepárate para la factura electrónica** puede ver todas las novedades del reglamento Verifactu, así como encontrar pautas de actuación para aplicarlo correctamente y evitar sanciones.*

Tras el 29 de julio, las sanciones por el uso, fabricación o distribución de programas de doble uso serán severas: los fabricantes y comercializadores pueden enfrentarse a multas de hasta 150,000 euros anuales, y los usuarios, a sanciones de hasta 50,000 euros por cada año de infracción.

No obstante, las empresas y autónomos podrán seguir utilizando sus programas actuales aunque no estén adaptados a las nuevas especificaciones, pero no por mucho tiempo: las sociedades tendrán hasta el 1 de enero de 2026 para emplear exclusivamente sistemas informáticos acordes a la nueva regulación, mientras que el plazo para personas físicas se extiende al 1 de julio de 2026.



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 dudas que se le presenten a la hora de llevar la gestión administrativa de su negocio.

Análisis de la nueva Estrategia Española de Apoyo Activo al Empleo 2025-2028.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 17/07/2025

- La Estrategia se presenta como el instrumento estratégico plurianual de referencia para orientar, evaluar y coordinar las políticas activas de empleo en todo el territorio.
- Apuesta por la evaluación continua de las políticas de empleo, con criterios y la incorporación de mecanismos específicos para evaluar su impacto y calidad en el mercado laboral.



El pasado 15 de julio se aprobó el **Real Decreto 633/2025**, que marca el inicio de una nueva etapa en las políticas activas de empleo en España mediante la **Estrategia Española de Apoyo Activo al Empleo 2025-2028**. Este plan aspira a transformar el conjunto de servicios del Sistema Nacional de Empleo (SNE) bajo criterios de calidad, eficiencia y equidad, consolidando el marco legal establecido por la Ley de Empleo de 2023.

La Estrategia se presenta como el instrumento estratégico plurianual de referencia para orientar, evaluar y coordinar las políticas activas de empleo en todo el territorio. Sustituye a la anterior Estrategia 2021-2024 e incorpora por primera vez una evaluación sistemática de aquella, permitiendo construir desde la experiencia y aprender de los resultados alcanzados.

Además, se enmarca en el despliegue normativo de la **Ley 3/2023**, de Empleo, y el Real Decreto 438/2024, que regula la Cartera Común de Servicios del SNE, consolidando así un modelo centrado en los derechos de las

personas y la colaboración entre servicios autonómicos y estatales.

La Estrategia 2025-2028 se basa en una serie de principios que buscan transformar de forma estructural el funcionamiento del sistema:

- Enfoque centrado en las personas y las empresas, reconociendo la diversidad de trayectorias laborales y las necesidades del tejido productivo.
- Inclusión e igualdad de oportunidades, especialmente para colectivos con mayores dificultades de inserción (jóvenes, mayores, personas con discapacidad, mujeres, migrantes).
- Orientación a resultados e impacto social, incorporando mecanismos rigurosos de evaluación.
- Transformación digital e innovación en los servicios públicos de empleo, apostando por el uso intensivo de datos, interoperabilidad y mejora continua.
- Gobernanza colaborativa y multinivel, impulsando una coordinación real entre el SEPE, las comunidades autónomas, y otros actores clave del ecosistema de empleo y formación.

Objetivos y metas principales de la norma:

La Estrategia queda fundamentada en una serie de metas operativas, alineadas con los siete ejes estratégicos definidos por la Ley de Empleo (orientación, formación, empleo, inclusión, igualdad, emprendimiento, mejora institucional) que podemos esquematizar de la siguiente manera:

- **Mejora de la empleabilidad.**
- **Refuerzo de la intermediación laboral.**
- **Incremento de la cobertura a personas perceptoras de prestaciones.**
- **Consolidación y mejora de la calidad de las redes de orientación profesional.**
- **Mayor participación en formación.**
- **Sistematización de la atención a las empresas.**

Conclusiones de la EEAAE 2025-2028

La Estrategia Española de Apoyo Activo al Empleo 2025-2028 supone un punto de inflexión en el diseño y gestión de las políticas activas de empleo. Introduce elementos innovadores como la evaluación continua del impacto, el uso intensivo de datos a través del SISPE, y la transformación digital del SEPE, todo ello orientado a ofrecer servicios más personalizados, eficaces y coordinados.

Además, apuesta por la profesionalización del personal técnico y por una gobernanza más transparente y colaborativa, aprendiendo de experiencias recientes como el Plan de Recuperación. En definitiva, esta Estrategia no

solo actualiza instrumentos, sino que impulsa una visión renovada del empleo público que **marque las políticas de empleo de las Comunidades Autónomas siguiendo los criterios desarrollados** por el [Real Decreto 633/2025](#).

El Tribunal Supremo confirma que los altos directivos tienen derecho a indemnización exenta de IRPF en caso de despido.

Equipo de Redacción, SuperContable.com - 18/07/2025

- *La Sala de lo Contencioso-Administrativo aclara la controversia que existía en torno a la relación jurídica de los altos directivos.*
- *La cuantía exenta es de siete días de salario por año trabajado, con un límite de seis mensualidades y hasta 180.000 euros.*



En una reciente sentencia el Tribunal Supremo ha confirmado que las indemnizaciones recibidas por los altos directivos en caso de despido **estarán exentas de tributación** en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), siempre que respondan al mínimo legal establecido y cumplan los requisitos previstos para su exención. El fallo zanja años de incertidumbre jurídica y administrativa sobre el tratamiento fiscal de estas compensaciones.

La **sentencia del Supremo** aclara la controversia que existía en torno a la relación jurídica de los altos directivos que, en muchos casos, ejercen simultáneamente funciones de consejeros o administradores en la sociedad matriz. Tradicionalmente, **la Agencia Tributaria venía considerando que estas personas mantenían una relación mercantil** y no laboral, por lo que las indemnizaciones percibidas al finalizar su vínculo debían tributar íntegramente en el IRPF.

Indemnización exenta hasta 180.000 euros.

Sin embargo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo ha determinado que puede existir una relación laboral especial de alta dirección, al margen del carácter mercantil del cargo, siempre que el directivo preste servicios efectivos y reales para la empresa. En este contexto, la sentencia establece que, en los casos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento unilateral del empresario, el directivo tiene derecho a percibir una indemnización mínima obligatoria de **siete días de salario por cada año trabajado, con un tope de seis mensualidades**. Dicha cuantía está exenta de IRPF, hasta un límite de 180.000 euros, en línea con lo dispuesto en la Ley del Impuesto.

El Alto Tribunal completa así la doctrina asentada en sentencias anteriores, consolidando el criterio de la exención ateniéndose a la literalidad del **artículo 7.e)** de la Ley del IRPF y desmarcándose de interpretaciones restrictivas por parte de la Agencia Tributaria. La sentencia también subraya que **dicha indemnización mínima no puede ser eliminada por pacto entre las partes, aunque sí puede ser mejorada**, y cualquier excedente respecto al mínimo legal sí estaría sujeto a tributación.

Asimismo, el fallo señala la aplicabilidad de la **reducción del 30% por rendimientos irregulares** a las indemnizaciones que superen el mínimo exento, siempre y cuando se cumplan los requisitos de la Ley del IRPF, aportando aún mayor precisión sobre el encaje fiscal de estas operaciones excepcionales.

Mayor seguridad jurídica para directivos.

La importancia práctica de esta decisión es doble. Por un lado, permite a los altos directivos reclamar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en ejercicios fiscales recientes que no hayan prescrito, junto con los intereses legales correspondientes. Por otro lado, obliga a la Administración Tributaria a adaptar sus criterios y resolver en el mismo sentido todos los procedimientos aún abiertos con reclamaciones en esta materia.

La sentencia del Supremo se produce tras años de litigiosidad e interpretaciones divergentes. En el caso concreto resuelto, **el Estado acabó allanándose** a la petición del directivo después de que la propia jurisprudencia reciente del Alto Tribunal reconociera el carácter laboral especial del vínculo y, por tanto, la exención de la indemnización mínima obligatoria en el IRPF. Esto sienta jurisprudencia y aporta la necesaria seguridad jurídica tanto a empresas como a trabajadores.



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 dudas que se le presenten a la hora de llevar la gestión administrativa de su negocio.

Aplicación régimen arrendamiento bienes inmuebles, comuneros en jubilación activa y aportación no dineraria.

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:

1. 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.
2. 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.
3. 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 concurren 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.º 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:

1. 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
2. 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.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

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 concurren 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.



Retención sobre nóminas de trabajadores asegurados en cumplimiento de convenio colectivo.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V0725-25. Fecha de Salida: - 16/04/2025

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La fundación consultante, en cumplimiento del convenio colectivo correspondiente, debe suscribir dos pólizas de seguros de responsabilidad civil y accidentes para sus trabajadores afectados por el citado convenio. En el

escrito de consulta se aporta el convenio aplicable, en cuyo artículo 88 se recogen las garantías y coberturas de las pólizas de los seguros. El seguro de responsabilidad civil sólo presta cobertura sobre las actuaciones exclusivamente profesionales, mientras que el seguro de accidentes cubre los accidentes sufridos tanto en el ejercicio de la profesión como en la vida privada, en cualquier parte del mundo.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si debe practicar retención o ingreso a cuenta a efectos del IRPF, en las nóminas de los trabajadores asegurados.

CONTESTACION-COMPLETA:

En el escrito de consulta se aporta el convenio aplicable, en cuyo artículo 88 se recogen las garantías y coberturas de las pólizas de los seguros:

“Art. 88. Seguros de responsabilidad civil y accidentes

Todas las empresas, centros o entidades afectadas por este Convenio deberán contar con dos pólizas de seguros que garanticen las coberturas de responsabilidad civil y accidentes individuales de todo el personal afectado por este Convenio.

De dicha póliza será contratante, tomadora y depositaria la empresa.

Las empresas, centros o entidades afectadas por este Convenio deberán disponer de dicha póliza en el plazo de dos meses, a partir de la publicación de este Convenio, y notificarán a los representantes de los trabajadores y trabajadoras los pormenores de las mismas y los procedimientos a seguir en caso de siniestros.

Deberá estar asegurado todo el personal de la empresa, centro o entidad que figure dado de alta en el Régimen de la Seguridad Social mediante acreditación por los boletines TC-2. Así como, nominalmente todos los trabajadores y trabajadoras en situación de excedencia forzosa.

Las garantías y coberturas de las pólizas reseñadas serán las siguientes:

– Responsabilidad civil: en que puedan incurrir los asegurados o aseguradas con motivo de sus actuaciones exclusivamente profesionales, con inclusión de fianza y defensa criminal y exclusión de riesgos que puedan ser asegurados por el ramo de automóviles y cualquier daño inmaterial que no sea consecuencia directa de los daños materiales y/o corporales garantizados por esta póliza.

Prestación máxima por siniestro: 30.050,61 euros.

Accidentes individuales: cubrirá la asistencia médico-quirúrgica y farmacéutica en caso de accidente sufrido por los asegurados y aseguradas tanto en el ejercicio de la profesión como en la vida privada, en cualquier parte del mundo y sin más exclusiones que las previstas legalmente y las comúnmente contempladas por las compañías aseguradoras.

Capital asegurado en caso de muerte: 18.030,36 euros.

Capital asegurado en caso de invalidez permanente: 30.050,61 euros.

Existen unos porcentajes sobre esta última cifra para las pérdidas o inutilidades absolutas de miembros.

No hay una indemnización diaria por pérdida de horas de trabajo.

Los derechos de este seguro son compatibles con cualquier otro.”.

A este respecto, cabe indicar que la fundación consultante no aporta el condicionado de la póliza (condiciones generales, particulares y especiales). Por tanto, no se tienen todos los elementos de juicio necesarios para poder realizar la calificación fiscal precisa respecto de la cuestión planteada.

No obstante, lo anterior, partiendo de las características de los seguros objeto de consulta descritas en el escrito de consulta y conforme a lo señalado en el convenio colectivo aportado, a este respecto, el artículo 42 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), dispone:

“Artículo 42. Rentas en especie.

1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

2. No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:

a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

(...)”.

*La posible aplicación de la letra b) del apartado 2 del artículo 42 de la LIRPF requiere que el seguro cubra única y exclusivamente el riesgo de accidente laboral o de responsabilidad civil sobrevenido a los empleados en el ejercicio de sus ocupaciones laborales. Por lo tanto, **constituye retribución en especie las primas abonadas a toda póliza de seguros que contrate la empresa en favor de sus empleados que cubra riesgos o contingencias al margen de la actividad laboral y, que ampare no solo al propio trabajador sino también, en su caso, al cónyuge e hijos.***

*En relación con el seguro planteado que cubre la responsabilidad civil de los trabajadores exclusivamente en el ejercicio de sus ocupaciones laborales, debe indicarse que se reitera lo señalado por este Centro Directivo en las consultas vinculantes V0868-17, V0869-17, V2607-17 y V0246-23. A la vista de las características del contrato de seguro objeto de consulta y conforme a lo dispuesto en el precepto transcrito, cabe considerar, **en el presente caso, que no existe retribución en especie sometida al IRPF.***

*Sin embargo, **el seguro de accidentes al que se refiere el escrito de la consulta estaría cubriendo riesgos o contingencias al margen de la actividad laboral, por lo que en este caso no se cumplen todos los requisitos la letra b) del apartado 2 del artículo 42 de la LIRPF. Existe, por lo tanto, y siguiendo también***

el criterio señalado en la consulta vinculante V0246-23, **retribución en especie sometida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se valorará por el coste para el pagador incluyendo los tributos que graven la operación** (artículo 43.1.1º.d) de la LIRPF). Sobre el valor resultante, **existirá la obligación de practicar ingreso a cuenta** (artículo 43.2 de la LIRPF: “En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta”).

Identificación del Titular Real en las cuentas anuales.

#usuarioContenido, #autorContenido - 21/07/2025

No es una novedad ni presenta cambios respecto del ejercicio anterior, pero es uno de los documentos que más dudas genera a la hora de realizar el depósito de las cuentas anuales: **la declaración de identificación del titular real** de la entidad (hoja TR), especialmente cuando existe participación indirecta. Además se trata de una información que están obligadas a dar todas las sociedades que no cotizan en un mercado regulado, incluso aunque no haya habido cambios en el titular real.

Es obvio que tanto las instrucciones de cumplimentación del propio documento como la leyenda explicativa que lo acompaña no ayudan suficientemente a conocer los datos que se deben consignar en las distintas casillas y cuadros que conforman la información sobre el titular real, generando dudas y desafección entre los administradores y profesionales obligados a su cumplimentación.

Ante este panorama, conocedores de que muchos no empiezan con el depósito de las cuentas anuales hasta una vez presentada la declaración del impuesto sobre sociedades (modelo 200) y ya queda poco tiempo para realizarlo en plazo, desde [SuperContable.com](https://www.supercontable.com) queremos transmitir nuevamente unas **nociones básicas** que ayuden a identificar al Titular Real de la sociedad de forma correcta, **evitando errores y notificaciones de subsanación** por tal motivo a la hora de cumplir con este trámite.



Desde [Supercontable.com](https://www.supercontable.com) ponemos a su disposición el programa **Asesor de Análisis de Balances** con el que podrá **preparar y presentar las cuentas anuales de forma rápida y sencilla** entre otras muchas funcionalidades.

Este documento se estructura en **tres páginas con siete tablas** aunque la mayoría de empresas sólo tendrán que rellenar la primera página si no existe participación indirecta.

Cuestiones iniciales:

Al inicio de la declaración nos encontramos con una serie de preguntas sobre su obligación, el tipo de declaración y la fecha a la que corresponde esta información:

IDENTIFICACIÓN DEL TITULAR REAL

Información sobre las personas físicas conforme a los artículos 3.6) y 30 de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, modificada por la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018; al artículo 4.2.b), 4.2.b.bis) y 4 bis de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, tras la modificación perada por el Real Decreto-ley 7/2021, y al artículo 8 del Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, aprobado mediante Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo.

La sociedad está obligada a presentar la identificación del titular real por no cotizar en un mercado regulado de la UE o de un país tercero equivalente (1) ☐

La sociedad presenta por primera vez o actualiza los datos de identificación del titular real (2) ☐

Indique el tipo de actualización de los datos de identificación del titular real (3)

Fecha en la que debe reputarse que se ha producido el cambio de los datos (4)

En esta primera parte debemos cumplimentar las cuatro cuestiones salvo que conteste NO a la primera pregunta en cuyo caso deberá dejar en blanco el resto de la declaración.

En la **primera cuestión** debe indicar SÍ salvo que la sociedad cotice en un mercado regulado (sea la bolsa española o de otro Estado).

En la **segunda cuestión** deberá indicar SÍ si contestó SÍ a la primera pregunta. Es por ello que algunos programas no incluyen esta pregunta, ya que al tener el mismo signo que la primera se conoce la respuesta a indicar.

En la **tercera cuestión** sobre el tipo de actualización de los datos tendrá tres opciones:

- 1 - PRIMERA: Si se presenta por primera vez, sería el caso de las empresas de nueva creación.
- 2 - ACTUALIZACIÓN: Cuando ya haya presentado la declaración de Identificación del Titular Real en años anteriores, con independencia de que haya cambios o no.
- 3 - RECTIFICACIÓN: Cuando tenga que modificar algún dato sobre el Titular Real habiendo presentado con anterioridad una declaración correspondiente al mismo ejercicio.

En la **cuarta cuestión** tendrá que indicar la fecha de efectos de la declaración, que según las fuentes del Registro Mercantil consultadas existen opiniones diferentes: la fecha de aprobación de las cuentas anuales, la fecha de la certificación de aprobación de las cuentas anuales, la fecha en que se haya generado el fichero correspondiente al envío de las cuentas anuales... De todas estas opciones consideramos conveniente que **la fecha aquí indicada sea la correspondiente a la aprobación de las cuentas anuales** ya que es el último momento en el que el órgano de administración de la sociedad tuvo constancia de los socios de la entidad aunque una fecha posterior al acta pero anterior al depósito, sea la del certificado o la de la misma fecha de presentación también tendría sentido. En cualquier caso, a fecha de la presente no hemos detectado notificaciones de defecto por este motivo.



Después de estas preguntas previas, la Declaración de Identificación del Titular Real consta de **siete cuadros**:

- I.a Titular real persona física con % de participación en el capital superior al 25%.
- I.b Titular real persona física con % de participación por derechos de voto superior al 25%.
- II. Titular real persona física asimilada.
- III.a Detalle de las sociedades que intervienen en la cadena de control a través de participación en el capital.

- IV.a. Detalle de las participaciones de las sociedades que intervienen en la cadena de control a través de participación en el capital.
- III.b Detalle de las sociedades que intervienen en la cadena de control a través de derechos de voto.
- IV.b Detalle de las participaciones de las sociedades que intervienen en la cadena de control a través de derechos de voto.

Los cuadros I.a, I.b y II se encuentran en la primera hoja **TR**, los cuadros III.a y IV.a en la página **TRcc** y los cuadros III.b y IV.b en la página **TRcd**. Si está cumplimentando las cuentas anuales desde el programa de Depósito digital de cuentas anuales (D2) facilitado por la página web del Colegio de Registradores de España (registradores.org), podrá acceder a la página TR desde el índice situado a la izquierda seleccionando el apartado **Identificador del titular real** pero para acceder a las otras dos páginas deberá utilizar el botón de página siguiente con forma de triángulo azul situado en la barra de herramientas de la parte superior.



Titular real persona física con más del 25% de participación:

El apartado I. **Titular real persona física -% de participación** incluye dos cuadros para diferenciar los titulares reales según su porcentaje de participación en el capital de aquellos que sean titulares reales por por su porcentaje en los derechos de voto. En muchas sociedades el porcentaje de participación en el capital coincide con el porcentaje de derechos de voto, teniendo que incluir la misma información en ambos cuadros pero en otras empresas sí habrá diferencias debido a participaciones sin derecho a voto, cláusulas estatutarias, etc.

I. Titular real persona física - % de participación

I.a Con % de participación en el capital superior al 25%

APELLIDOS, NOMBRE (5)	PAÍS EXPEDICIÓN DOCUMENTO (6)	TIPO DOCUMENTO (7)	DOCUMENTO (8)	FECHA NACI- MIENTO (9)	NACIONALIDAD (10)	PAÍS RESIDENCIA (10)	% PARTICIPACIÓN	
							DIRECTA (11)	INDIRECTA (12)

I.b Con % de participación por derechos de voto superior al 25%

APELLIDOS, NOMBRE (5)	PAÍS EXPEDICIÓN DOCUMENTO (6)	TIPO DOCUMENTO (7)	DOCUMENTO (8)	FECHA NACI- MIENTO (9)	NACIONALIDAD (10)	PAÍS RESIDENCIA (10)	% PARTICIPACIÓN	
							DIRECTA (11)	INDIRECTA (12)

Así, si alguna persona física tiene **más del 25% de la participación de la sociedad**, sumando la participación directa e indirecta, deberá cumplimentar la tabla I.a. En caso de titular real con participación indirecta, el porcentaje a indicar en el cuadro I.a debe obedecer al **criterio de propiedad del capital**, calculado por simple multiplicación por ramas de los porcentajes de participación en cada entidad. **Por ejemplo**, una persona con el 60% de participación en una sociedad A que ostenta el 50% de participación en la sociedad Z que presenta cuentas es titular real de ésta con el 30% de

Recuerde:

Para cada persona física identificada como titular real debe rellenar todos los datos que se piden en cada columna.

participación indirecta ($50 \times 60 / 100 = 30\%$); si además esta persona tuviera el 30% de participación de otra sociedad B con un 40% de participación en la sociedad Z que presenta cuentas tendría un 12% más de participación ($30 \times 40 / 100 = 12\%$), es decir, un 42% de participación indirecta en total, pero no sería titular real si sólo tuviese su participación en la sociedad B al no superar el 25%).

Si alguna persona física tiene **más del 25% de los derechos de voto** de la sociedad, sumando la participación directa e indirecta, deberá cumplimentar la tabla I.b. En caso de titular real con participación indirecta, el porcentaje a indicar debe obedecer al **criterio de control**, teniendo sólo en cuenta la participación directa última y eliminando las ramas no controladas por no tener más del 50% del derecho de voto de las sociedades intermedias. **Por ejemplo**, una persona con el 60% de los derechos de voto de una sociedad A que ostenta el 50% de los derechos de voto de la sociedad que presenta cuentas es titular real de ésta con el 50% de participación indirecta; si además esta persona tuviera el 30% de los derechos de voto de otra sociedad B con el otro 50% de los derechos de voto de la sociedad que presenta cuentas seguiría teniendo un 50% de participación indirecta según los derechos de voto ya que no controla la otra sociedad B.

Titular real persona física asimilada:

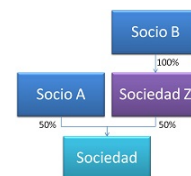
Por el contrario, **si nadie tiene más del 25% de la participación en el capital o de los derechos de voto** de la sociedad deberá cumplimentar la tabla II indicando a todos los **administradores de la sociedad**. Si el administrador fuera una persona jurídica deberá indicar a la persona física nombrada por la sociedad administradora para ejercer estas funciones. Como puede ver el cuadro II es incompatible con los cuadros I.a y I.b. Es decir, si rellena el cuadro I.a y/o I.b no tiene que rellenar el cuadro II y si rellena el cuadro II deben quedar vacíos todos los demás cuadros.

II. Titular real persona física asimilada

En caso de no existir persona física que posea o controle un porcentaje superior al 25% del capital o derechos de voto, indique los titulares reales; en este caso, administrador o responsable de la dirección, conforme a lo establecido en el art. 8 del Real Decreto 304/2014

APELLIDOS, NOMBRE (5)	PAÍS EXPEDICIÓN DOCUMENTO (6)	TIPO DOCUMENTO (7)	DOCUMENTO (8)	FECHA NACI- MIENTO (9)	NACIONALIDAD (10)	PAÍS RESIDENCIA (10)

En el siguiente enlace puede ver una serie de **ejemplos de cumplimentación del titular real** para distintos tipos de sociedades: unipersonales, con varios socios personas físicas, con socios personas jurídicas, con participación directa e indirecta, etc.



La mayoría de empresas sólo tendrán que cumplimentar los cuadros I o II ya que **el resto de tablas detallan la cadena de control de las participaciones indirectas**.

Titular real con participación indirecta:

En este sentido, si ha indicado un porcentaje de **participación indirecta en el cuadro I.a** deberá cumplimentar los cuadros III.a y IV.a.

III. Detalle de las sociedades que intervienen en la cadena de control

En caso de titularidad real indirecta, detalle de la cadena de control

III.a Control a través de participacion en el capital

Detalle las sociedades que intervienen en la cadena de control para cada titular cumplimentado en la tabla I.a con participación indirecta

DOCUMENTO TITULAR REAL (1)	NIVEL (2)	DENOMINACIÓN SOCIAL	PAÍS EXPE- DICIÓN DOCU- MENTO (3)	TIPO DOCU- MENTO (4)	DOCUMENTO (5)	NACIO- NALI- DAD (6)	DOMICILIO SOCIAL (7)	DATOS REGISTRALES/ LEI (EN SU CASO) (8)

En el cuadro III.a debe indicar para cada titular real con participación indirecta consignado en el cuadro I.a **todas las sociedades intermedias entre el titular real y la sociedad que presenta cuentas** siguiendo el criterio de propiedad del capital, desde la entidad que tiene una participación directa en esta sociedad (nivel 1) hasta llegar a la última sociedad en la que el titular real tenga una participación directa (nivel N), cumplimentando para cada sociedad toda la información que se pide en cada columna.

Recuerde:

En la columna 1 de las tablas III y IV debe aparecer el mismo número de identificación que el de la persona física titular real con participación indirecta indicada en la tabla I.

IV. Detalle de las participaciones de las sociedades que intervienen en la cadena de control

IV.a Control a través de participación en el capital

Detalle para todas las sociedades que intervienen en la cadena de control, tabla III.a, el % de participación directa del participante en la participada

DOCUMENTO TITULAR REAL (1)	DOCUMENTO PARTICIPANTE (9)	DOCUMENTO PARTICIPADA (10)	% PARTICIPACIÓN DIRECTA

En el cuadro IV.a debe reflejar **toda la cadena de control de acuerdo con el criterio de propiedad del capital** desde la propia persona física titular real indicando su participación directa en la sociedad intermedia y así sucesivamente hasta llegar a la sociedad que presenta cuentas. **Por ejemplo**, si el titular real con participación indirecta es una persona física con el 60% de participación en una sociedad A que ostenta el 50% de participación en la sociedad Z que presenta cuentas deberá rellenar dos filas de la tabla IV.a: en una fila indicará al titular real, como participante al titular real, como participada a la sociedad A y como % participación directa un 60%, y en la otra fila indicará nuevamente al titular real pero como participante a la sociedad A, como participada a la sociedad Z que presenta cuentas y como % participación directa un 50%.

Por otro lado, si ha indicado un porcentaje de **participación indirecta en el cuadro I.b** deberá cumplimentar los cuadros III.b y IV.b.

III. Detalle de las sociedades que intervienen en la cadena de control

En caso de titularidad real indirecta, detalle de la cadena de control

III.b Control a través de derechos de voto

Detalle las sociedades que intervienen en la cadena de control para cada titular cumplimentado en la tabla I.b con participación indirecta

DOCUMENTO TITULAR REAL (1)	NIVEL (2)	DENOMINACIÓN SOCIAL	PAÍS EXPE- DICIÓN DOCU- MENTO (3)	TIPO DOCU- MENTO (4)	DOCUMENTO (5)	NACIO- NALI- DAD (6)	DOMICILIO SOCIAL (7)	DATOS REGISTRALES/ LEI (EN SU CASO) (8)

En el cuadro III.b debe indicar para cada titular real con participación indirecta consignado en el cuadro I.b **todas las sociedades intermedias entre el titular real y la sociedad que presenta cuentas siguiendo el criterio de control (derechos de voto)**, desde la entidad que tiene un control directo en esta sociedad (nivel 1) hasta llegar a la última sociedad en la que el titular real tenga una participación directa (nivel N), cumplimentando para cada sociedad toda la información que se pide en cada columna. Tenga en cuenta que aquí sólo se informará de las sociedades que pertenecen a las ramas que dan lugar al control de los derechos de voto de la sociedad que presenta cuentas, descartando el resto de ramas que pudieran dar lugar a una participación indirecta pero sin control de los derechos de voto, a diferencia de lo que ocurre en el cuadro III.a donde se informa de todas las ramas que dan lugar a la participación indirecta.

IV. Detalle de las participaciones de las sociedades que intervienen en la cadena de control

IV.b Control a través de derechos de voto

Detalle para todas las sociedades que intervienen en la cadena de control, tabla III.b, el % de participación directa del participante en la participada

DOCUMENTO TITULAR REAL (1)	DOCUMENTO PARTICIPANTE (9)	DOCUMENTO PARTICIPADA (10)	% PARTICIPACIÓN DIRECTA

En el cuadro IV.b debe reflejar **toda la cadena de control siguiendo el criterio de control de los derechos de voto** desde la propia persona física titular real, indicando su participación directa en la sociedad intermedia, y así sucesivamente hasta llegar a la sociedad que presenta cuentas, indicando el porcentaje de derechos de voto que ostenta la sociedad que la controla directamente. **Por ejemplo**, el titular real es una persona física con el 60% de los derechos de voto de una sociedad A (que ostenta el 50% de los derechos de voto de la sociedad Z que presenta cuentas) y el 30% de los derechos de voto de otra sociedad B (con el otro 50% de los derechos de voto de la sociedad Z que presenta cuentas): en este caso sólo existe una cadena de control (persona física -> sociedad A -> sociedad Z) y en consecuencia deberá rellenar dos filas del cuadro I.V. para este titular real indicando en una la participación del 60% de la persona física titular real participante en la sociedad A participada y en la otra el porcentaje de control del 50% de la sociedad A participante en la sociedad Z que presenta cuentas como participada.

Importante:

El incumplimiento de las obligaciones de identificación e información del titular real tendrá la consideración de infracción grave a los efectos del régimen sancionador de la Ley de Prevención del

Blanqueo de Capitales, lo que puede llegar a suponer la imposición de **multa por un importe mínimo de 60.000 euros para la sociedad y de 3.000 euros para los administradores**.

Puedes reanudar la deducción por vivienda habitual si vuelves a ella.

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 21/07/2025



Ocorre con cierta habitualidad que contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **-IRPF-** que adquirieron su **vivienda habitual** antes de 2013, y ejercieron en su momento el derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual, hayan tenido que **interrumpir dicha deducción al cambiar su lugar de residencia** sin haber vendido el inmueble. Traslados por motivos laborales, personales o simplemente un cambio de localidad son circunstancias habituales que explican esta situación.

Pues bien, **si tras dejar de vivir allí** (vivienda habitual) durante un tiempo, **se vuelve a residir en ella años después**, a pesar de haber perdido el derecho a deducir por dejar de residir temporalmente en la vivienda, **está permitido practicar nuevamente la deducción** desde el momento en que se vuelva a vivir en la misma siempre y cuando se **cumpla los siguientes requisitos**:

- A.** Vuelva a constituir su residencia habitual, es decir, **resida con carácter permanente al menos durante tres años**.
- B.** **No se haya practicado deducción alguna por cualquier otra vivienda habitual** en el período durante el cual la vivienda no ha constituido su vivienda habitual; veremos en las siguientes líneas que este hecho no resultará excluyente en todos los casos.

Esta posibilidad nos la permite la aplicación del **régimen transitorio** de la propia deducción por inversión en vivienda habitual vigente a 31 de diciembre de 2012. A los efectos de su aplicación convendría aclarar que, **la deducción podrá ser aplicada desde el primer año de regreso a la misma, incluso antes de haber completado los 3 años de residencia** (siempre que se cumplan el resto de requisitos), si bien **no estará consolidada**. Para consolidar las nuevas deducciones que pudiese llegar a practicar, la vivienda tendrá que alcanzar de nuevo la consideración de vivienda habitual.

Vivienda habitual:

*Se adquiere esta consideración con la **utilización efectiva** de carácter **permanente** por el propio contribuyente **durante, al menos, tres años**.*

Desde el momento en que efectivamente y de forma permanente vuelves a vivir en tu vivienda, puedes incluir en tu declaración de la renta las cantidades satisfechas por la adquisición (por ejemplo, cuotas de hipoteca) y deducírtelas.

Este hecho no resulta novedoso pues, si recordamos, con la compra de la vivienda habitual el contribuyente podía comenzar a deducirse desde los primeros pagos realizados aun cuando, evidentemente, todavía no había transcurrido el tiempo suficiente (3 años) para estar consolidado el inmueble como vivienda habitual.



Si antes de cumplir esos tres años de residencia continua se dejara de residir en la vivienda y no existiese una causa justificada (traslado laboral, matrimonio, separación matrimonial, etc.), la vivienda perdería el carácter de habitual y **tendrían que devolverse las deducciones practicadas**, con los correspondientes intereses de demora.



En SuperContable tiene **a su disposición** un **todo lo relacionado con la deducción por inversión en vivienda habitual**, que le permitirá conocer cómo actuar situaciones como las cláusula suelo, el pago por un único cónyuge, el cambio de préstamo de entidad bancaria y otras situaciones que puedan afectar a esta deducción.

Son muchas las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos **-DGT-** que han tratado esta problemática, pero nos servimos de una de las más recientes, en concreto la **consulta V0317-25**, de 18 de marzo de 2025, para además precisar **qué cantidades habríamos de tener en cuenta como base de la deducción**. Así, cabría distinguir:

El contribuyente **NO** ha practicado deducción alguna por cualquier otra vivienda en el período de interrupción de la residencia

Tendrá derecho a **reiniciar la práctica de la deducción** considerando **desde la primera cantidad satisfecha a partir de la fecha en que la vivienda comience de nuevo a constituir la residencia habitual**.

El contribuyente ha practicado deducción por cualquier otra vivienda en el período de interrupción de la residencia

NO podrá practicar deducción por el retorno a la vivienda habitual cuya residencia fue interrumpida **hasta que las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores**, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.



**Seminarios
en Videotutoriales**

**Claves del Modelo 200:
Novedades, Incentivos y Liquidación**


VER

¿Sabe qué pluses y complementos deben incluirse en la retribución de las vacaciones anuales?

#usuarioContenido, #autorContenido - 17/07/2020

Siempre que nos acercamos a determinadas fechas, señaladas en el calendario por muchos trabajadores para disponer de algunos días de sus vacaciones, en muchas empresas surgen dudas a este respecto. En **SuperContable** ya hemos tratado **casi todas las cuestiones sobre este tema**, pero en este comentario nos centraremos en una en concreto, la referida a **qué retribución debe percibir la persona trabajadora durante las vacaciones**, especialmente en lo que se refiere a determinados pluses y complementos.

Sigue siendo, sin duda, una cuestión polémica, como demuestra la [Sentencia 682/2025](#), de 2 de Julio, de la Sala Social del Tribunal Supremo, que vuelve a pronunciarse, reiterando su doctrina, sobre los conceptos salariales que deben incluirse en la retribución de las vacaciones.

En la citada [Sentencia 682/2025](#), de 2 de Julio, se analiza por el Alto Tribunal si las dietas que se abonan al trabajador durante el periodo en que presta servicios (en un barco en altamar) tienen carácter salarial y si, en consecuencia, deben ser incluidas en la retribución durante las vacaciones.

Recordando su abundante jurisprudencia sobre la retribución de las vacaciones, la Sala insiste en que ésta **debe incluir todos los conceptos retributivos de naturaleza salarial** que el trabajador percibe de manera habitual y forman parte de la retribución media y ordinaria.

En consecuencia, se declara el derecho del trabajador a percibir el plus de embarque íntegro y el plus de jefe de equipo en la retribución de las vacaciones

Y respecto a las llamadas **"dietas"**, que pueden tener naturaleza salarial o extrasalarial, recuerda que cuando éstas no tienen la finalidad de indemnizar al trabajador por gastos de desayuno, comida, cena o alojamiento, generados por la actividad laboral, **han de considerarse salario**, careciendo de validez el pacto en contrario, sea contractual o convencional; y, en consecuencia, deben integrarse en la remuneración que perciba el empleado en vacaciones.

Recuerde que...

*Toda partida retributiva salarial que se perciba durante la mayor parte de los meses del periodo precedente a las vacaciones **ha de integrarse en la remuneración satisfecha en tal periodo.***

Esta postura refuerza la línea seguida por nuestros tribunales sobre la retribución de distintos pluses y complementos salariales que forman parte de la nómina habitual de algunos trabajadores durante las vacaciones. Hagamos un **seguimiento de la distinta jurisprudencia analizada a este respecto.**

Mencionamos la **sentencia** del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que condena a una empresa a **pagar más de 19.000 euros a distintos trabajadores de su plantilla por el salario a comisión dejado de percibir durante el periodo vacacional.**

El TSJ señala que los trabajadores no pueden sufrir un perjuicio económico por estar de vacaciones, recordando que nuestra jurisprudencia ya ha señalado la obligación de incluir retribuciones variables como las comisiones en la nómina correspondiente a las vacaciones. Para casos como las de comerciales, **la forma correcta de remunerar durante las vacaciones será abonando la media anual de este tipo de retribuciones.**

La [sentencia de la Sala Social del tribunal Supremo, de 18 de Junio de 2020](#), ya analizaba **la retribución de las vacaciones anuales** y, en concreto, los conceptos que deben integrar esa retribución.

En esta resolución se sometieron a examen multitud de pluses, conceptos y complementos, entre los que destacamos el plus de transporte, las pagas extraordinarias, las horas extraordinarias, la compensación por guardia o semana localizable, y los pluses por día festivo especial y festivo de especial consideración; entre otros muchos.

Más tarde, el Alto Tribunal, en la [sentencia de 11 de Mayo de 2023](#), vuelve a abordar la retribución durante el periodo de vacaciones, precisando, además, cómo deben calcularse aquellos conceptos salariales que se perciben

a lo largo del año y que tienen cuantía variable.

En esta segunda **resolución, de 2023**, se analizan conceptos como el plus de nocturnidad, el complemento de responsabilidad, supervisión o mando, el plus de sábados, domingos y festivos, y el complemento de atención continuada.

*El Tribunal Supremo destaca que el **artículo 38 ET** no concreta el contenido del concepto de retribución en relación con las vacaciones. Sin embargo, el **artículo 7 del Convenio 132 OIT** dispone que el trabajador deberá percibir en vacaciones al menos la retribución normal o media, concepto este que se refiere a la que habitualmente recibe el trabajador durante los días de trabajo efectivo y que, obviamente, no incluye las retribuciones que se perciben en virtud de circunstancias o situaciones excepcionales.*



Cabe entonces preguntarse **qué debe excluirse de la retribución** de las vacaciones.

El Alto tribunal determina que se excluyen los conceptos salariales que cumplan un doble requisito:

- que sean conceptos **no habituales** y
que respondan a **circunstancias de carácter extraordinario**.

La doctrina del TJUE añade que la retribución de las vacaciones debe calcularse de manera tal que el trabajador se encuentre en una situación salarial comparable a los períodos de trabajo (**STJUE de 22 de julio de 2014, asunto C-539/12, Lock**).

La clave es, por tanto, determinar cuándo un complemento se considera habitual y cuando ocasional.

Según la **Sentencia de 11 de Mayo de 2023**, debe acudirse a lo establecido en el Convenio Colectivo y, en caso de que el Convenio nada diga, la jurisprudencia del TS (Sentencia 223/2018, de 28 de Febrero) señaló que **retribución habitual se considera la que se haya percibido durante seis o más meses de entre los 11 anteriores**, o en la misma proporción, si la prestación de servicios fuera menor.

Sepa que:

*Si el trabajador ha percibido ese complemento de forma habitual, en las vacaciones debe retribuirse el promedio de dicho complemento (**STS 379/2018, de 9 de Abril**).*

Se ratifica así la línea marcada por la **Sentencia de la Sala Social del tribunal Supremo, de 18 de Junio de 2020**, citada antes, en la que se analizó, con más detalle que la de 2023, si deben formar parte de la retribución de las vacaciones conceptos tales como el plus de transporte, las pagas extraordinarias, las horas extraordinarias, la compensación por guardia o semana localizable y los pluses por día festivo y día festivo de especial consideración.

En esa ocasión el Tribunal Supremo establece que **las vacaciones retribuidas tienen relevancia constitucional**; y también en la normativa de la UE y en la normativa internacional; y son irrenunciables.

También menciona **el derecho del trabajador a recibir, durante las vacaciones, la "retribución ordinaria media" o "comparable a la de los periodos de trabajo"**, según la jurisprudencia del TJUE y lo dispuesto en el **Convenio N° 132 de la OIT**, antes citado.

En consecuencia, respecto al **plus de transporte**, el TS señala que debe estarse a la finalidad del mismo. Y no tendrá la consideración de salario si responde a una indemnización o suplido por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral. Por contra, si no obedece a esta finalidad, sí será considerado salario y se incluirá en la retribución de las vacaciones.

Sin embargo, en lo que se refiere a las **pagas extraordinarias**, el TS señala que los conceptos de devengo anual o semestral ya retribuyen de por sí las vacaciones y **no deben incluirse nuevamente en la retribución de estas**.

Y sobre las **horas extraordinarias**, establece no deben incluirse, con carácter general, en la retribución de las vacaciones, salvo que se realicen de forma reiterada o habitual y formen parte importante de los emolumentos del trabajador.



En cuanto al **complemento por guardia o semana localizable**, señala que sí debe incluirse en la retribución de las vacaciones, pero solo respecto a los trabajadores que perciban ese concepto de forma habitual, entendiendo por tal, salvo que el Convenio aplicable lo especifique, **que se haya percibido seis o más meses en los once meses anteriores**.

Finalmente, sobre los **pluses por día festivo especial y festivo de especial consideración**, referidos a fechas tan señaladas como Nochebuena, el día de Navidad, 31 de Diciembre, 1 de Enero, 5 y 6 de Enero, de Jueves Santo a Domingo de Resurrección, se abonan a los trabajadores que efectivamente prestan servicio en esas fechas y, dada su singularidad, **no pueden considerarse como retribución habitual del trabajador y no deben incluirse en la retribución de las vacaciones**. Por el contrario, los **pluses por trabajo en domingo, sábado o festivo distinto a los anteriores**, sí se incluirá en la retribución de las vacaciones de aquellos trabajadores que lo perciban de forma habitual; entendida ésta, salvo que el Convenio aplicable lo especifique, cuando **se haya percibido el plus seis o más meses en los once meses anteriores**.

Por otra parte, la **Sentencia N° 995/2018, del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 29 de Noviembre de 2018**, ha analizado si el **plus de asistencia debe incluirse en la retribución de las vacaciones o no**, pues se trata de un concepto retributivo que solo se abona cuando existe una prestación efectiva de trabajo, para resarcir la asistencia al mismo y, tradicionalmente, se había entendido que no debía incluirse.

Para resolver la cuestión, el TS acude a la **STJUE, de 22 de mayo de 2014, caso Lock, TJCE 2014/191, asunto C-539/12**, antes mencionada, y señala que **cuando estemos ante un concepto retributivo que puede considerarse como ordinario, habitual y periódico, debe figurar en el abono de las vacaciones**. Y, añade que tal condición la tiene el plus de asistencia en tanto que se abona durante todos los meses del año en que se prestan servicios y, por tanto, está vinculado a la actividad laboral, por lo que goza de la condición de habitual y no es esporádico, sin que el hecho de que ese abono lo sea en atención a los días de servicios efectivos venga a alterar aquel carácter porque, en definitiva, la retribución en vacaciones viene a comprender lo que ordinariamente percibe el trabajador por su actividad laboral y el plus de asistencia atiende a esa misma finalidad y, también, viene a justificar el periodo de descanso efectivo que persigue la figura de las vacaciones retribuidas.



*En conclusión, la jurisprudencia analizada, en la que se incluyen pronunciamientos del Alto Tribunal, siguiendo el criterio del Tribunal de Justicia de la UE, señala que **las empresas vienen obligadas a incluir en la remuneración durante el periodo vacacional anual las comisiones, los complementos o cualquier otra retribución variable, de naturaleza salarial, que perciba el trabajador de forma habitual.***

*Y se entienden como habituales, las comisiones y complementos salariales percibidos **durante seis o más meses** en los once meses anteriores.*

Claves para conservar el paro o la prestación por cese de autónomos si viaja al extranjero.

Pablo Belmar, Departamento Laboral de Supercontable - 21/07/2025



Viajar al extranjero mientras se cobra la prestación por desempleo (conocido comúnmente como "**paro**") o la prestación por cese de actividad ("**paro**" de los autónomos) es, en muchos casos posible, siempre que se cumplan una serie de **trámites y requisitos** ante el **Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE)**. En caso contrario, tal conducta podría implicar sanciones que irían **desde un mes sin cobrar la prestación hasta la pérdida total de la ayuda y la obligación de devolver lo cobrado.**



A continuación veremos distintas situaciones y trámites a realizar en función del tipo de prestación que se trate (desempleo o cese de actividad), la duración del viaje o el país de destino.

Sepa, además, que dentro del **Asesor Laboral de SuperContable** le detallamos cada trámite en la **comunicación al SEPE para los viajes y traslados al extranjero** mientras se cobra la prestación por desempleo o por cese de actividad.

A modo de resumen inicial, **en función del tiempo de desplazamiento debemos realizar las siguientes distinciones:**

Viajes de hasta 30 días al año.

- No existe necesidad de justificar el motivo, pueden ser vacaciones, visitar de familiares, etc., simplemente ha de pedirse una autorización y se puede **seguir cobrando** la prestación.
- Son días naturales y pueden cogerse de forma fraccionada.

Viajes de más de 30 días y hasta un máximo de 90 días al año.

- En este caso la prestación **se suspende**, siempre que se haya comunicado previamente al SEPE y haya sido autorizada por éste. La prestación o subsidio quedarán interrumpidos (suspendidos) y se reanudará el pago cuando se regrese a España.

Viajes hasta un máximo de un año.

- Siempre que se viaje a trabajar o buscar trabajo, realizar estudios que mejoren la formación o para una acción de cooperación internacional se puede solicitar la interrupción del pago de la prestación o del subsidio.

1. Desplazamientos no laborales al extranjero (máximo 30).

Aquí quedan englobados los desplazamientos que corresponden, sobre todo, a **periodos vacacionales**.

La prestación o subsidio **se mantiene durante desplazamientos de menos de 30 días naturales**, continuados o no durante cada año natural siempre que se informe al servicio público de empleo autonómico y al Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE) antes de producirse.

El día que se produce la salida de España o el día de regreso no son días de estancia en el extranjero como tal, aunque sean de traslado. Por tanto no se incluye el día de salida ni el de regreso dentro de los 30 días de estancia en extranjero.

A la vuelta del extranjero, debe presentarse en la oficina de empleo el primer día hábil siguiente al regreso para comunicarlo.

2. Traslados no laborales al extranjero (entre 30 y 90 días).

La prestación o subsidio **se suspende por traslado, continuado o no, de más de 30 y hasta 90 días naturales** dentro del año y se requiere obligatoriamente comunicación previa al SEPE y que autorice la salida.

La prestación o subsidio se extingue si es por tiempo superior a 90 días y no es para trabajar, buscar trabajo, estudios o acciones de cooperación internacional.

3. Traslados al extranjero por motivos laborales.

A partir de los 90 días, los traslados de residencia al extranjero para buscar empleo, trabajar, acciones de cooperación internacional o perfeccionamiento profesional, se comunicarán antes de la salida al SEPE y que debe autorizarlo.

Si el **traslado dura menos de doce meses continuados**, la prestación o el subsidio **se suspende**, si es superior a doce meses, **se extingue**.

La no comunicación supondrá una infracción que dará lugar al inicio de un procedimiento sancionador, cuya sanción es la extinción del derecho.

Si al salir de España se interrumpió la prestación o el subsidio que se estuviera percibiendo, al volver, se puede solicitar su reanudación, que se volverá a percibir a partir del día siguiente al regreso a España siempre que la solicite en el plazo de 15 días hábiles siguientes.

En la siguiente tabla **queda representada la información más relevante** de los tres apartados anteriores:

Duración del viaje, trámites y efectos en prestación o subsidio.	Hasta 30 días	31–90 días	91–360 días (sin motivo)	91–360 días (sin motivo)
Comunicación previa	Sí	Sí	Sí	Sí
Suspensión o extinción	No	suspensión	Extinción	Extinción
Reanudación al regresar	-	Dentro de 15 días hábiles	-	-

4. Prestación por cese de actividad (autónomos).

La prestación por cese **se suspenderá**: por traslado de residencia al extranjero por un periodo continuado inferior a 12 meses para la búsqueda o realización de trabajo o perfeccionamiento profesional o cooperación internacional y por la salida ocasional al extranjero por tiempo no superior a 30 días naturales por una sola vez cada año, siempre que, estas dos últimas situaciones, hayan estado previamente comunicadas y autorizadas por el órgano gestor. Superados los 12 meses, la prestación se extinguirá.

5. Otras situaciones de trabajadores o españoles en el extranjero

A. Traslados a la UE o Suiza

Las prestaciones de España se pueden **exportar durante tres meses, prorrogables por otros tres** siempre que se haya permanecido inscrito como demandante de empleo durante al menos cuatro semanas.

Para ello deberá:

- Solicitar la autorización de desplazamiento ante el SEPE.
- Solicitar el documento U2. Se facilitará una hoja informativa sobre las cuestiones de interés relacionadas con el período de residencia en otro país.
- Inscribirse como demandante de empleo en el país de destino, en los siete días posteriores a la fecha en que se deje de estar a disposición de los Servicios Públicos de Empleo españoles.

El pago de la prestación lo realizará el mismo sistema que durante la residencia en España.

Los nacionales de países no pertenecientes a la UE/EEE ni Suiza pueden exportar la prestación para buscar trabajo en estos (excepto a Dinamarca, Suiza, Islandia, Noruega y Liechtenstein), si justifican la posibilidad de inscribirse en sus servicios de empleo y que van a desarrollar legalmente un trabajo en el país donde pretenden desplazarse, mediante autorización de residencia o trabajo.

Los nacionales de países no pertenecientes a la UE/EEE ni de Suiza, que cumplan las condiciones, podrán exportar las prestaciones por desempleo al Reino Unido, en aplicación del Reglamento CE 859/2003, que permite la exportación por un período de tres meses sin posibilidad de prórroga.

B) Españoles retornados

Los españoles que no hayan trabajado en España en los 6 años anteriores a la salida al extranjero podrían tener derecho a un subsidio de persona emigrante retornada si regresan de un país no perteneciente a la UE/EEE ni de Suiza.

En el caso de haber trabajado en España en los 6 años anteriores a la salida al extranjero y no haber cobrado desempleo por estas cotizaciones, se puede solicitar prestación contributiva por desempleo si se reúnen 360 días cotizados antes de haberse producido la salida, o un subsidio si antes de marcharte habías cotizado entre 90 y 359 días.

¿Cuándo se mantiene, se suspende o se extingue el paro o el subsidio?

Podemos concluir que cuando un perceptor de prestación o subsidio por desempleo se desplaza al extranjero, en función de la duración del viaje:

- Hasta 30 días al año: **se mantiene la prestación** tras comunicar el viaje.
- Entre 30 y 90 días: **se suspende** pudiéndose reanudar a la vuelta.
- Más de 90 días sin causa justificada: **se extingue** el derecho.



¿Por qué Hacienda no me ha devuelto aún el importe de la declaración de la renta?

Mateo Amando López, Departamento Contable-Fiscal de SuperContable.com - 18/07/2025



Con la finalización del plazo de presentación de la declaración de la renta 2024 el pasado 30 de junio de 2025, son muchos los contribuyentes que esperan recibir el ingreso correspondiente a aquellas declaraciones cuya liquidación resultó a devolver. Aunque la Agencia Tributaria ya ha realizado un porcentaje muy elevado de devoluciones, **aún quedan ciudadanos a la espera**, lo que genera incertidumbre y preguntas recurrentes sobre los motivos del retraso y los plazos legales.

Según la última nota de prensa publicada por la Agencia Tributaria (AEAT) correspondiente a la campaña de la renta 2024, hasta julio de 2025 se han realizado devoluciones al 78,9% de los contribuyentes con derecho a devolución. Esto implica que la gran mayoría ya ha percibido el dinero, pero también que **más de una quinta parte**

sigue en proceso de revisión o tramitación, una cifra habitual en estas fechas por las comprobaciones más exhaustivas que requieren algunos expedientes.

¿Cuánto suele tardar Hacienda en devolver?

Por norma general, la Agencia Tributaria dispone de un plazo máximo de **seis meses** para practicar la liquidación provisional y realizar el ingreso de la devolución solicitada. Este plazo empieza a contar desde el final del periodo voluntario de presentación, es decir, desde el 30 de junio. Así, para la renta 2024, el plazo para recibir la devolución sería hasta el 31 de diciembre de 2025, siempre que no sea objeto de revisión.

Sin embargo, en la práctica, la mayoría de devoluciones se efectúan en los primeros quince días tras la presentación, especialmente si la declaración se presentó telemáticamente y sin errores. Según datos de la AEAT de campañas anteriores, más del 80% de las devoluciones sin incidencias se abonan en esas dos primeras semanas. Si todo está correcto, **el dinero suele verse reflejado en la cuenta bancaria en menos de un mes**.

Motivos por los que puede demorarse la devolución.

Tal y como destaca la experiencia, **si la devolución se demora demasiado es posible que la declaración sea objeto de revisión** por parte de la Administración pero no es el único motivo, hay diversas razones que pueden hacer que la devolución tarde más de lo esperado:

- **Errores en la declaración:** Datos personales incorrectos, información fiscal que no coincide con la que tiene Hacienda o errores aritméticos pueden activar una revisión manual.
- **Deducciones por situaciones especiales:** La inclusión de deducciones autonómicas o estatales pueden requerir comprobación adicional, especialmente si corresponden a situaciones concretas que no figuran en los datos fiscales.
- **Importes elevados:** Las devoluciones de cuantía significativa son más propensas a revisiones exhaustivas.
- **Muestreo:** Ciertos expedientes pasan controles extra por azar o por criterios de riesgo fiscal, lo que prolonga la tramitación.
- **Falta de documentación:** Si Hacienda solicita algún justificante y éste no se ha aportado, el expediente puede quedar paralizado.
- **Datos bancarios erróneos:** Problemas con la cuenta bancaria indicada —por estar inactiva, no ser titular o existir discrepancias— obligan a detener la devolución hasta que se corrijan los datos.
- **Deudas pendientes con la administración:** Si existe deuda con la Agencia Tributaria, la Seguridad Social u otra administración pública, el importe a devolver puede ser retenido o compensado automáticamente.

¿Cómo consultar el estado de tu devolución?

El seguimiento de la devolución **se puede realizar a través de la Sede Electrónica de la AEAT**, en el portal "**Renta WEB**" o en el apartado "**Mis expedientes**". Al acceder, el contribuyente puede visualizar diversos mensajes sobre la tramitación (requiere Cl@ve, certificado digital, DNI electrónico o número de referencia):

- Su declaración se está tramitando.
- Su declaración está siendo comprobada.

- Su declaración ha sido tramitada, estimándose conforme la devolución solicitada.
- Emitida orden de pago.

En los dos últimos casos es cuestión de tiempo que recibamos el importe de la devolución pero si vemos los dos primeros mensajes debemos estar atentos a la recepción de alguna notificación o solicitud de documentación adicional, así como comprobar si ya hemos recibido alguna que no hayamos atendido y que pueda ser la causa de la demora en la devolución.

Derecho a intereses de demora:

Si Hacienda no efectúa el ingreso dentro del plazo de seis meses y no es responsabilidad del contribuyente, la AEAT debe abonar intereses de demora junto al importe correspondiente. En 2025, el interés de demora legal es del 4,0625% anual y se calcula proporcionalmente desde el primer día posterior al vencimiento del plazo hasta el momento de la orden de pago. No obstante, en caso de presentaciones fuera de plazo, empezará a contar desde la fecha de presentación y no desde el cierre de campaña.

Unos intereses que, cuando se perciben, deben declararse como rendimientos en la siguiente declaración de IRPF, pues han dejado de estar exentos y tributan como cualquier otro rendimiento, pero esa es otra cuestión.

¿Puedo aplicar la Reserva de Capitalización el año de inicio de la actividad de la empresa?

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 18/07/2025



Lo cierto es que **a fecha de elaboración del presente comentario no existe doctrina o jurisprudencia que sea capaz de contestar de forma directa y clara a la cuestión planteada**, y de la lectura de la propia normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades **-IS-**, cada uno puede sacar las conclusiones e interpretaciones que le reporte su trabajo, estudio, estado de ánimo u otro condicionante. Por ello, hemos creído adecuado aportar nuestro criterio y razones que lo justifican para que todos aquellos contribuyentes del IS, que se encuentren en esta situación, puedan tener más información en su toma de decisiones.



Recordamos al lector que en síntesis, la **Reserva de Capitalización**:

1. Es un incentivo fiscal que **reduce la base imponible del impuesto** (casilla 550 del Modelo 200).
2. Para poder aplicarla, **debe existir un incremento de los Fondos Propios de la entidad** al cierre del ejercicio en relación a los

La normativa no impide su aplicación en el primer ejercicio de actividad de la

fondos propios existentes al inicio del mismo.

3. Es el resultado de **aplicar un porcentaje** (*15% en 2024, entre un 20% y hasta un 30% a partir de 2025*) **sobre el incremento de los fondos propios.**
4. **Debe mantenerse (el incremento de los fondos propios) durante un plazo de 3 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.
5. **Debe dotarse una reserva por el importe de la reducción**, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 3 años.
6. **Puede ser aplicada por las** empresas que tributen al tipo recogido en el apartado 1 del **artículo 29 LIS**; entre ellas las **entidades de nueva creación** que tributan al 15%.

empresa, si bien observaremos que, del literal de la norma, su práctica resultará inviable.



Así, remitiéndonos al **artículo 25.2** de la **Ley 27/2014**, del Impuesto sobre Sociedades **-LIS-**, verificamos **cómo debe calcularse el incremento de los fondos propios**:

*El incremento de fondos propios vendrá determinado por la **diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.***

$$\text{Incremento FP} = (\text{FP}_{\text{cierre N}} - \text{Resultado N}) - (\text{FP}_{\text{inicio N-1}} - \text{Resultado N-1})$$



*En SuperContable tiene **a su disposición** un **Simulador para el Cálculo de la Reserva de Capitalización** que le permitirá recrear distintas liquidaciones del Impuesto, además de tener en consideración aspectos contables e incidencia de posibles incumplimientos.*

A estos efectos, **NO** se tendrán en cuenta como **Fondos Propios** al inicio y al final del período impositivo:

- Las **aportaciones de los socios**. Se consideran tanto aportaciones dinerarias como no dinerarias, en forma de capital social (aunque esté parcialmente desembolsado), de prima de emisión o cualquier otra aportación que no sea reembolsable.
- Las **ampliaciones de capital** o fondos propios por compensación de créditos.
- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.



- Las **reservas de carácter legal o estatutario**.
- Las reservas indisponibles que se doten por **reserva de nivelación y reserva de inversiones en Canarias**.
- Los fondos propios que correspondan a una **emisión de instrumentos financieros compuestos**.
- Los fondos propios que se correspondan con **variaciones en activos por impuesto diferido** derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Llegados a este punto, e interpretando la normativa señalada, hemos de establecer que desde nuestra óptica:

En el primer ejercicio de actividad de la empresa **NO será posible aplicar la Reserva de Capitalización.**

Esta postura se justifica a través de los siguientes **argumentos**:

1. Para el cálculo del incremento de los fondos propios **no se tienen en cuenta los resultados del ejercicio al inicio y al cierre**. Evidentemente el día de inicio de la empresa básicamente solo existe el capital social con el que se haya constituido la sociedad, y al finalizar el ejercicio aunque existiesen beneficios, estos no se tienen en cuenta de acuerdo con la forma de cálculo establecida en el **artículo 25** de la LIS.
2. Los incrementos patrimoniales que pudieran venir por **aportaciones de los socios** (dinerarias, no dinerarias, ampliaciones de capital, etc.), hemos visto que **tampoco deben tenerse en cuenta** para calcular el incremento.
3. Alguno de nosotros pudiera pensar que si se han recibido **subvenciones** que entren a formar parte del patrimonio neto al finalizar el ejercicio económico, este habría aumentado. Ahora bien, si observamos la estructura del Balance de Situación aprobado por el Plan General de Contabilidad Pyme -PGCPyme-, podemos comprobar como **esta partida no entra a formar parte de los Fondos Propios de la entidad (aunque sí del patrimonio neto)**; no es financiación propia sino a través de terceros, consecuentemente no entrarían a formar parte del cálculo señalado en la fórmula previa.
4. En el propio **preámbulo de la Ley 27/2014**, donde se regula por primera vez la reserva de capitalización, se hace ver que el **objetivo** de la misma es **dejar sin tributación aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, para potenciar la capitalización empresarial propia mediante el incremento del patrimonio neto**, y con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad, disminuyendo la importancia de la financiación ajena.

PATRIMONIO NETO

A) PATRIMONIO NETO
A-1) Fondos propios.
I. Capital.
1. Capital escriturado.
2. (Capital no exigido).
II. Prima de emisión.
III. Reservas.
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).
V. Resultados de ejercicios anteriores.
VI. Otras aportaciones de socios.
VII. Resultado del ejercicio.
VIII. (Dividendo a cuenta).
A-2) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

¿Y si el período impositivo es inferior a 12 meses?

Como hemos comentado en párrafos anteriores, la normativa no impide la aplicación de esta reserva en casos concretos o determinados, sino que establece cuáles son los requisitos para que pueda ser aplicada.

Dicho esto, para situaciones con períodos impositivos inferiores al año natural, la Dirección General de Tributos **-DGT-** en su [consulta vinculante V2451-22](#), de 29 de noviembre de 2022, nos muestra su criterio ante una sociedad que tenía el ejercicio económico coincidente con el año natural y en octubre de 2021, modifica los estatutos pasando a tener un ejercicio económico no coincidente con el año natural (*en el año 2021 tiene un ejercicio de 01.01.2021 a 31.10.2021, inferior a 12 meses, y un "segundo" correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de noviembre de 2021 y el 31 de octubre de 2022*).

Para la **DGT**, en estas situaciones:

Si se produce un incremento de fondos propios en los periodos impositivos señalados, la entidad **podrá aplicar la reducción de la base imponible** del porcentaje que corresponda sobre el importe de dicho incremento de los fondos propios existente en el período impositivo correspondiente, en los términos y condiciones establecidos en el [artículo 25](#) de la **LIS**.



En SuperContable tiene **a su disposición** un [Simulador para el Cálculo de los incumplimientos de la Reserva de Capitalización](#) que le permitirá recrear situaciones en las que no se ha podido cumplir con los requisitos de este incentivo y procede su regularización.



NUEVO
Seminarios
en Videotutoriales

Claves del **Modelo 200**:
Novedades, Incentivos y Liquidación


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

