

newsletter

Actualidad Fiscal 07 - 2024



Boletín electrónico exclusivo para clientes de ARBEX CONSULTORES, SA, miembro de AEDAF

Aplazamiento-fraccionamiento de pago de deudas tributarias. ¿Puede la Administración, discrecionalmente, establecer un calendario de pagos distinto al solicitado?



La normativa tributaria permite a los obligados tributarios que se encuentren, transitoriamente, en una situación económico-financiera difícil, solicitar a la Administración Tributaria aplazar o fraccionar las deudas. Dicha solicitud se puede realizar tanto en periodo voluntario de pago como en periodo ejecutivo.

Según el importe de la deuda que se quiera aplazar o fraccionar, se exigirá o no la aportación de garantías -aval bancario o certificado de caución, con carácter preferente-, aunque pueden admitirse otras garantías-.

Con carácter general, para los aplazamientos de deudas inferiores a 50.000 euros, no se exige aportación de garantías. En estos casos, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se resuelven de forma automatizada mediante el uso de herramientas informáticas, por lo que agiliza su tramitación.

Precisión:

Según la instrucción 2/2023, de 3 de abril del Departamento de Recaudación, en la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento resuelto mediante actuación administrativa automatizada, en todo caso:

- a) La periodicidad de los pagos será mensual.
- b) El importe del plazo o fracción, excluidos intereses, no podrá ser inferior a 50 euros.
- c) La concesión de periodos de carencia no podrá ser superior a 3 meses, contados a partir de la resolución del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.
- d) Los pagos que la Hacienda Pública Estatal deba realizar al obligado al pago durante la vigencia del acuerdo quedarán afectados al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento.

Con la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, el contribuyente solicitante debe indicar, entre otros datos, los plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita. Es decir, presentar una propuesta de plazos para pagar la deuda tributaria.

Ahora bien, ¿está la Administración Tributaria obligada a aceptar la propuesta de plazos solicitada o indicada por el contribuyente en dicha solicitud?

Aunque la norma tributaria establece, expresamente, que **la Administración**, en la resolución de los aplazamientos o fraccionamientos que se soliciten, **puede señalar plazos y condiciones distintos de los solicitados**, sobre el uso de esta facultad discrecional de la Administración se ha pronunciado, recientemente, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 27 de marzo de 2024, rec. 1155/2022.

Se parte de un supuesto en el que el Obligado tributario solicitó aplazamiento o fraccionamiento de una deuda tributaria cuyo importe ascendía a importe de 26.598,51 euros, sin aportación de garantía, dado que estaba dentro del límite para este tipo de solicitudes (téngase en cuenta que en el momento de los hechos este límite estaba fijado en 30.000 euros).

En la propuesta inicialmente planteada por el contribuyente se proponía pagar la deuda a razón de 200 euros mensuales, lo que suponía solicitar un fraccionamiento por un periodo superior a 10 años.

A la solicitud, el contribuyente acompañó Libro de Familia, a cuyo tenor es padre de siete hijos, todos menores a la fecha de la solicitud, y a quienes no constan ingresos, y certificado de antecedentes penales de haber sido condenado, en el pasado, por sendos delitos de tráfico de drogas y estafa, a penas privativas de libertad cercanas en conjunto a los diez años.

La Administración Tributaria acuerda conceder el aplazamiento solicitado, pero modificando los plazos solicitados por el contribuyente de forma que se le concede en 12 plazos, de vencimiento mensual, a razón de un importe 2.216,54 euros (más de diez veces superior al propuesto por el solicitante).

No estando de acuerdo con dichos plazos el contribuyente recurre tal resolución manifestando no estar en situación económico-financiera para afrontarlos y proponiendo un nuevo calendario de pagos fraccionando la deuda en 5 años. Recurso que fue desestimado por la AEAT.

En esta ocasión, el contribuyente aportó al recurso justificante de cobro de subsidio de desempleo por la esposa, certificado de imputaciones a la hija que alcanzó la mayoría de edad, y declaraciones de la renta de los esposos, entre otros documentos. En la declaración de la Renta, unos ingresos declarados por actividades económicas de 6.902,84 euros que corresponden al recurrente y unos ingresos declarados por rendimientos del trabajo de 8.132,16 euros, correspondientes a la esposa.

Pues bien, el Tribunal considera que la Administración no ha tenido en cuenta la situación económico-financiera del solicitante de fraccionamiento, proponiéndole un fraccionamiento que, a su juicio, carece de racionalidad pues los plazos mensuales superan los enteros ingresos conocidos y declarados de la unidad familiar, hallándose a cargo de los esposos varios hijos menores de edad.

Además, la Administración no motiva adecuadamente la resolución pues todo su argumento se basa en que "los plazos acordados resultan proporcionados, y que a la Administración puede acordar plazos y condiciones distintos de los solicitados."

El tribunal **anula la resolución administrativa** imponiéndole el deber de pronunciarse, nuevamente, sobre la solicitud de fraccionamiento en su día presentada por el contribuyente "accediendo a un fraccionamiento **acorde a la capacidad de pago del actor**".

Así, pues, aunque parece que la norma le habilita para acordar un calendario de pagos diferente, la Administración no puede hacer uso de esta facultad de forma "totalmente discrecional", **pues debe tener en cuenta la capacidad de pago de quien solicita el aplazamiento o fraccionamiento.**

Consecuencias fiscales de la conmutación del usufructo universal



No es poco frecuente, en las sucesiones testadas en las que el cónyuge viudo concurre con otros llamados a la herencia, generalmente hijos o descendientes, que se opte por conmutar el usufructo universal. Esto es, adjudicarle al usufructuario bienes del caudal hereditario en plena propiedad por un valor equivalente al del usufructo. Generalmente, esta operación suele hacerse con bienes inmuebles, y ahí es donde solemos encontrarnos con el problema.

Recuerda:

En el usufructo universal el usufructuario tiene derecho a usar todos los bienes de la herencia, disfrutar de ellos y percibir sus frutos hasta su fallecimiento.

Esta práctica habitual que durante muchos años se consideró que no debía tener otras repercusiones fiscales que las derivadas de la propia tributación en el Impuesto sobre Sucesiones por la adquisición de la herencia, **puede generar una tributación adicional si no se ha planificado adecuadamente.**

Esto es así porque la Administración y la propia Dirección General de Tributos entienden que la conmutación del usufructo supone realizar un negocio jurídico distinto de la adquisición hereditaria que debe tributar de forma independiente y que llevará aparejado una tributación adicional en ITP para el cónyuge viudo y una tributación adicional en ISD para los herederos.

De este modo, en una sucesión testada, el acuerdo de conmutación entre el cónyuge viudo y herederos implica, al margen de la tributación propia que corresponde en ISD, una operación de permuta del derecho de usufructo por bienes en pleno dominio que debe tributar del siguiente modo:

- La viuda tributa por ITPyAJD por la adquisición de los bienes.
- Los herederos tributan en ISD por la consolidación del dominio.

Es importante señalar que la tributación adicional solo se producirá en aquellos casos en los que se conmuta el usufructo universal, y no cuando se conmuta el usufructo que como legítima corresponde al cónyuge viudo, pues en estos casos, la norma prevé inexistencia de tributación por estas operaciones, siempre y cuando no existan excesos de adjudicación.

Ahora bien, esta tributación adicional puede evitarse si el testador incluye en el testamento la autorización expresa a los interesados (cónyuge viudo, en este caso, y descendientes, a, si lo desean, conmutar todo o parte del usufructo universal, atribuyendo a uno y otros el pleno dominio de ciertos bienes, siempre que su valor quepa dentro del tercio de libre disposición. O, incluso puede suceder que la conmutación del usufructo venga impuesta en el propio testamento por el testador.

Teniendo en cuenta que este es el criterio seguido por la Administración, **puede ser recomendable revisar los testamentos para incluir de forma expresa la habilitación del testador a la conmutación del usufructo universal y evitar así un incremento de tributación.**

La reforma de un inmueble, ¿gastos de reparación o mejora?



Cuando se realizan obras en un inmueble destinado al alquiler, uno de los problemas que podemos plantearnos es si esa reforma tiene la consideración de mejora o de gastos de conservación y reparación. Según lo consideremos de una u otra manera, el tratamiento fiscal en el IRPF será diferente.

Si se consideran gastos de **conservación y reparación**, se incluyen en la declaración de la Renta como gastos deducibles de los ingresos por alquileres. Por el contrario, si consideramos que se trata de una **ampliación o mejora**, no se consideran gastos deducibles, sino que las cantidades destinadas a ello constituyen mayor valor de adquisición del inmueble y el gasto, en estos casos, se deduce vía amortización del inmueble. Adicionalmente, cuando se transmita la vivienda, al haberse incrementado el valor de adquisición, la ganancia patrimonial obtenida será menor.

Diferenciar entre cuando estamos ante gastos de conservación o reparación y cuando las obras constituyen una mejora, no es tarea fácil.

Son gastos de conservación y reparación:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

- Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

Entre otros, se consideran **gastos de reparación y conservación**:

- la sustitución del cuadro antiguo de electricidad,
- la sustitución de ventanas antiguas,
- la sustitución de tuberías antiguas y de grifería,
- el alicatado y solado del cuarto de baño y cocina,
- la sustitución del parquet desgastado y la colocación de nuevo rodapié,
- la reparación de puertas, pintura, retirada de escombros a vertedero y limpieza final de la oficina, etc.
- la sustitución de la solería vieja, y de las máquinas de aire acondicionado
- las obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general, debido a su mal estado.
- La colocación de tarima flotante en toda la vivienda,
- forrado con friso de madera en algunas paredes,
- remodelación completa de cuartos de baño y cocina.

En cuanto al concepto de **ampliación o mejora**, según ha definido el TEAC, a falta de mención expresa en la norma, se refiere a inversiones en las que **se implanta alguna dotación previamente inexistente, o se realizan intervenciones estructurales** de envergadura tal que conlleva un **alargamiento de su vida útil**, o un **aumento sustancial de su eficacia productiva**. En el caso de **bienes inmuebles**, esto, se produce, claramente, **cuando se incrementa la superficie construida**, incorporando nuevos elementos estructurales.

La DGT también ha considerado mejora la **incorporación de elementos e instalaciones nuevas**, previamente inexistentes.

Según la DGT, **constituyen inversión o mejora**, entre otros:

- La instalación de calefacción,
- La instalación de ascensor
- La instalación de puertas de seguridad

Lo anterior, siempre que dichos elementos no existieran con anterioridad.

Por el contrario, cuando ya existían y es preciso sustituirlos, por razones de mantenimiento del uso normal, estas sustituciones no son mejora, sino gasto deducible.

Aunque la cuestión deba analizarse teniendo en cuenta las circunstancias que concurren en cada caso concreto, parece que la Administración y, en particular en TEAC, se está decantando por restringir el concepto de ampliación o mejora a aquellas obras que lleven aparejada bien un **aumento de la superficie construida**, bien la **incorporación de elementos estructurales**, circunstancias que no siempre concurren cuando se trata de reformas integrales.

Así, el hecho de que nos encontremos ante una reforma integral de la vivienda, no nos asegura que las obras que se hayan realizado sobre la misma tengan la consideración de ampliación o mejora, a efectos del IRPF, a pesar de que resulta evidente que producen un **aumento sustancial de su eficacia productiva**. En nuestra opinión, este es un aspecto no evaluado suficientemente en los Tribunales de Justicia y cuyo resultado dependerá de la diferencia entre el alquiler potencial antes de la reforma y el que se haya obtenido con posterioridad.

¿Cómo tributan las rentas obtenidas por una sociedad en formación?



Entre la constitución de una sociedad y si inscripción definitiva en el Registro Mercantil pueden pasar varios meses, sobre todo, en aquellos casos en los que se advierten defectos subsanables en la escritura que constitución que impiden su inscripción.

El problema se plantea a la hora de determinar cómo deben tributar las rentas obtenidas por la sociedad en formación durante el tiempo que media entre la escritura de constitución de la misma y su inscripción en el Registro Mercantil. Y, concretamente, si dichas rentas deben tributar en el **Impuesto sobre Sociedades** o en el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado, recientemente, el Tribunal Supremo en un supuesto en el que una sociedad constituida el 30 de julio de 2014, cuya escritura fue presentada en el Registro Mercantil, con asiento 16 de diciembre de 2014, no fue inscrita hasta el 12 de julio de 2015.

Pues bien, el Tribunal Supremo considera que, a 31 de diciembre de 2014, fecha en la que se devengan ambos impuestos -tanto el IRPF como el IS- la sociedad no estaba inscrita, por lo que carecía de personalidad jurídica, motivo por el cual no podía ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Y, ello con independencia de que con la inscripción registral de la sociedad, se retrotraigan los efectos de la inscripción al momento de la presentación del asiento registral, ya que esta retroacción puede tener eficacia en el ámbito registral-mercantil, pero no en el tributario.

Sujetos pasivos del IS:

El art. 7.1.a) TRLIS -aplicable al caso *ratione temporis*-, atribuye la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a las personas jurídicas, siendo la inscripción registral la que otorga a las sociedades la personalidad jurídica *plena*.

Siendo así, los ingresos que una entidad en formación de estas características genere entre la fecha de su constitución y la de su inscripción en el Registro Mercantil, **deben atribuirse a sus socios para su integración en su impuesto personal, IRPF**.

La existencia o no de personalidad jurídica plena, que solo se alcanza con la inscripción registral es, por tanto, el elemento que define la sujeción de las rentas de la sociedad en formación a uno u otro impuesto; IS o IRPF de los socios.

Noticiario



[La IA ayudará a la inspección fiscal a elegir contribuyentes](#)



La Estrategia de la Aeat 2024-2027 prevé mejorar la atención a los contribuyentes, pero se extenderá la actividad a la lucha contra el fraude en Gestión e Inspección.

La Estrategia de Inteligencia Artificial de la Agencia Tributaria 2024-2027 incluye un esfuerzo significativo en el uso de la inteligencia artificial (IA) para la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Esto supone que la Inspección y el Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria (Aeat) podrán buscarán el fraude con esta potente herramienta. En su Plan, la Aeat afirma que "debe aprovechar las oportunidades que brindan estos avances tecnológicos para aplicarlos a un mejor cumplimiento de su misión en todos los ámbitos de su actividad, incrementando la eficacia y eficiencia de las actuaciones tributarias y aduaneras, en materia de prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente y en el ámbito de la prevención, pero también en la lucha contra el fraude fiscal y aduanero".

El economista, 22-7-2024

[El Supremo prohíbe a Hacienda que haga interrogatorios en los registros](#)



Golpe del Tribunal Supremo (TS) a la Agencia Tributaria. El Alto Tribunal impide a Hacienda que interrogatorios a los contribuyentes durante la entrada en el domicilio y registro del mismo. E un fallo del 2 de julio del que fue ponente el magistrado Luis María Díez-Picazo, concluye que Tributaria vulnera con este exceso en sus actuaciones el artículo 24 de la Constitución que pr de las personas a obtener un proceso con todas las garantías sin que se produzca indefensión

El economista, 13-7-2024

ARBEX CONSULTORES, SA

Pº de la Castellana, 161

28046 MADRID

Tel: 91 571 13 38

Fax: 91 570 63 48

<http://www.arbexconsultores.es> - arbexrec@arbexconsultores.es

aedAF ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).