

SUMARIO

fiscal

- I.** Impuesto sobre el Patrimonio. Exención de participaciones en empresas familiares
- II.** Breves comentarios a las medidas fiscales del Real Decreto-ley 4/2014

miscelánea

- III.** Calendario fiscal

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.

EDITORIAL

La reactivación temporal, durante los últimos años, del Impuesto sobre el Patrimonio y, también en algunos casos, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha vuelto a dar trascendencia a la exención de participaciones en empresas familiares.

Sin perjuicio de que, según se rumorea, esta exención pueda desaparecer en el marco de la reforma tributaria que actualmente está en estudio por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, su trascendencia tanto para las declaraciones del año 2013 como para el ahora en curso, 2014, aconsejan revisar los requisitos para su aplicación a la luz de la más reciente doctrina de la DGT y del TEAC y de la jurisprudencia de los tribunales de justicia. A ello dedicamos nuestro primer artículo.

En segundo lugar, introducimos en la presente Circular informativa unos comentarios sobre los aspectos fiscales del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, publicado en el Boletín Oficial del estado del 8 de marzo.

Por último, en relación con el calendario fiscal, recordar que durante este mes de marzo debe presentarse la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, correspondiente al año 2013, mediante el impreso-modelo 720.

I. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. EXENCIÓN DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS FAMILIARES

Introducción

El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restableció el Impuesto sobre el Patrimonio con temporal para los ejercicios 2011 y 2012.

Con posterioridad, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica prorrogó su vigencia durante el año 2013.

Recientemente, la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 prorroga durante 2014 la exigencia del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

A continuación analizamos la doctrina de la DGT y del TEAC y la jurisprudencia de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo – de los últimos dos años - en relación con la exención en el mismo de las PARTICIPACIONES EN EMPRESAS FAMILIARES, ya que su exención en el IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO es, a menudo, condición necesaria para aplicar posteriormente los beneficios previstos en el IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES para su transmisión, sea “mortis causa” (herencia) o lucrativa “inter vivos” (donación)

EMPRESA - ACTIVIDAD ECONÓMICA

Para la aplicación de la exención se requiere que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

SOCIEDADES HOLDING

No se computarán como valores los que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no gestione, a su vez, un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Las entidades “holding” no tendrán por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario siempre que las participaciones en cada filial otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto, ya que concurre la organización de medios materiales y personales que exige la Ley para la dirección y gestión de tales participaciones.

[¹]

[¹] Consulta [V2109-13](#) de 25/06/2013

Debe disponerse de medios para gestionar y dirigir, no a la sociedad participada, sino la participación (...) deberá considerarse que ello ocurre cuando (...) existe una organización, siquiera mínima, de medios materiales y personales que permita el ejercicio de los derechos síntesis, derecho de asistencia a las juntas de la sociedad participada, derecho de voto, derecho de información, derecho a la impugnación de acuerdos sociales, derecho a obtener certificación de los acuerdos de la junta, derecho a participar en las ganancias sociales (dividendos) y derecho de suscripción preferente y el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la condición de socio del capital suscrito, responsabilidad por la deudas sociales y restitución de dividendos indebidamente percibidos así como la adopción de las decisiones relativas a la participación.

[²]

PATRIMONIALIDAD SOBREVENIDA

No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

En el caso de arrendamiento de inmuebles, habrán de concurrir, adicionalmente, dos circunstancias:

- que, en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo su gestión y
- que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona con contrato laboral y a jornada completa.

[³]

No es posible aplicar la exención si las personas empleadas desempeñan funciones de limpieza y mantenimiento no llevando a cabo la ordenación de la actividad.

[²] [Resolución del TEAC 00/4728/2010](#) de 24/07/2012

[³] [Consulta V1743-13](#) de 28/05/2013

SUJETO PASIVO - PARTICIPACIÓN MÍNIMA

Individual: 5%

Grupo familiar: 20%

Cónyuge, Ascendientes, Descendientes y Colaterales de 2º grado

[⁴]
[⁵]

No existe un sujeto pasivo "de referencia" predeterminado por la norma legal, sino que es suficiente con que tomando en cuenta a alguna de las personas que forman el grupo familiar, los restantes integrantes tengan, respecto de la misma, los vínculos de parentesco establecidos, que, asimismo, todos y cada uno participen en el capital de la entidad y que las funciones de dirección y remuneraciones por su desempeño concurren en al menos uno de los miembros del grupo

[⁶]

Ejemplo:

Los hijos del hijo 1 y los hijos del hijo 2 son entre sí primos, parientes colaterales de 4º grado que – entre sí - no formarían parte del perímetro del grupo familiar.
Pero ...

[⁷]

[⁴]Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 26 de diciembre de 2012, Recurso 1085/2011

No existe un derecho a un tratamiento igualatorio, en las distintas esferas jurídicas, entre el matrimonio y las uniones de hecho, como tampoco cabe hablar de que pudiera admitirse la analogía en el alcance del artículo 24 de la LGT.

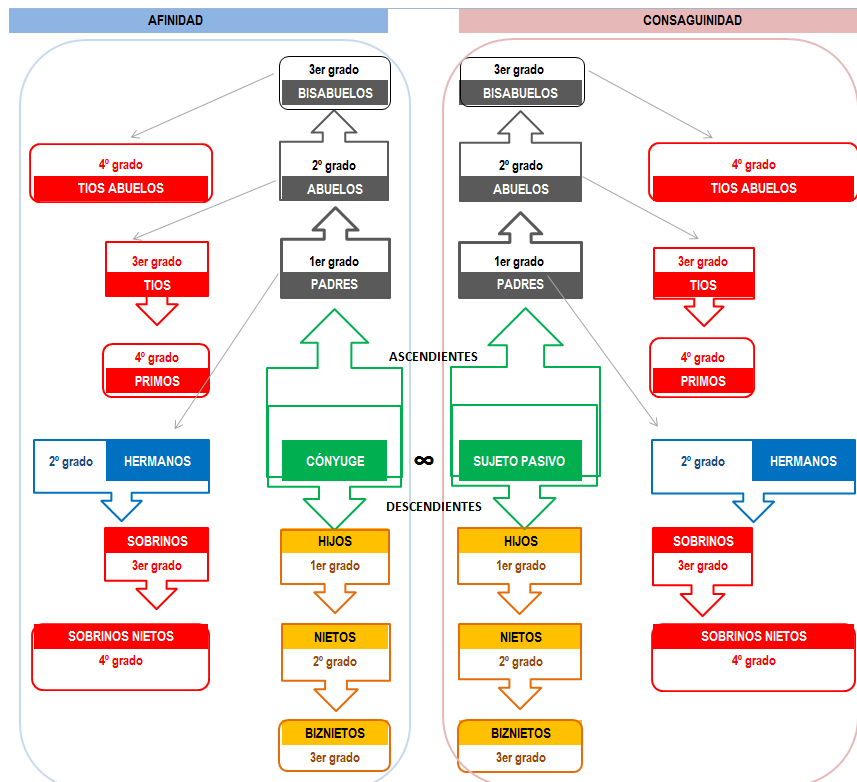
En algunas Comunidades la equiparación de las parejas de hecho al matrimonio es total:

Álava- Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Bizkaia Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio

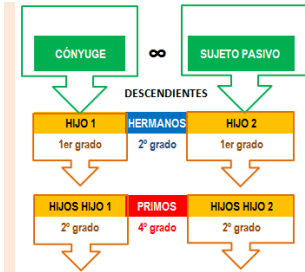
Gipuzkoa. NORMA FORAL 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas

[⁵]



[⁶] Consulta [V1753-13](#) de 28/05/2013

[⁷] Consulta [V2737-11](#) de 17/11/2011



Si el sujeto pasivo o su cónyuge ostenta alguna participación en la empresa familiar, todos son descendientes de éste, y, consecuentemente, si en conjunto alcanzan o superan el 20% de participación, si se cumplen el resto de requisitos, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio alcanzará a todos.

SUJETO PASIVO - FUNCIONES DE DIRECCIÓN

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Se trata de una enumeración a título de ejemplo, sin carácter exhaustivo, con la que se pretende vincular el concepto de "funciones directivas" con la dirección de la empresa, no tanto con las grandes decisiones a largo plazo y de política general de la entidad, sino con el día a día gerencial de la misma.

[⁸]

[⁸] Consulta [V1335-13](#) de 19/04/2013

SUJETO PASIVO - RETRIBUCIÓN > 50% Σ rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal

<p>El requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y de la percepción del nivel de remuneraciones que la ley establece no está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate, si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad "holding" titular de las participaciones de aquella.</p>	<p>[⁹]</p>
<p>Tratándose de No Residentes, sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, no hay obstáculo para aplicar la exención si se cumplen el resto de requisitos en uno de los miembros del grupo familiar. Si las funciones de dirección en la entidad las realiza un no residente, para el cómputo del porcentaje que sus remuneraciones supone sobre el resto de rendimientos empresariales profesionales y del trabajo, deberán tenerse en cuenta tanto las que perciba en España como fuera de ella.</p>	<p>[¹⁰]</p>
<p>Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones, el cómputo del porcentaje se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.</p>	<p>[¹¹]</p>

**BASE EXENTA EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO
BASE BONIFICADA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

<p>% Activo afectos - Deudas Patrimonio Neto</p>	<p>Las participaciones en SICAVs "no suponen el ejercicio de actividad alguna", por lo que "de ningún modo una participación en una SICAV puede ser computada como valor para determinar el alcance de la exención – en el IP - ..."</p>	<p>[¹²]</p>
	<p>"La reducción – en el ISD - del 95% por adquisición de empresa familiar debe en todo caso aplicarse sobre el total valor de éste, no siendo posible la exclusión del valor de los bienes que se consideren no afectados. "</p>	<p>[¹³] [¹⁴]</p>

[⁹] Consulta [V0158-14](#) de 24/01/2014

[¹⁰] Consulta [V0428-13](#) de 13/02/2013

[¹¹] [Sentencia Tribunal Supremo 4273/2013 nº Recurso 114/2009](#)

[¹²] [Sentencia Tribunal Supremo 2832/2013 nº Recurso 2689/2011](#)

[¹³] [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de enero de 2013](#), Recurso 412/2010

[¹⁴] [Sentencias de TSJ de Madrid de 7 de septiembre de 2012](#), Recurso 1335/2009, y de 1 de marzo de 2012, Recurso 302/2009

II. BREVES COMENTARIOS A LAS MEDIDAS FISCALES DEL REAL DECRETO-LEY 4/2014

Capitalización de deudas (art. 15.1, 15.2.b) y 15.3 TRLIS)

Contablemente, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 9ª y según el criterio del ICAC expresado, por ejemplo, en Consulta nº 4 del BOICAC 89/2012, cuando se realiza una ampliación de capital por compensación de créditos, la sociedad prestataria reconocerá el aumento de capital por el valor razonable de la deuda que se da de baja, que será menor que el valor de dicha deuda en libros si la entidad tiene problemas de solvencia, constituyendo un ingreso dicha diferencia.

Para no agravar la situación de la prestataria en dificultades, este ingreso contable no será ingreso fiscal, calificándose la diferencia, en consecuencia, como permanente.

Efectos para ejercicios iniciados a partir de 01-01-14.

Tributación del ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas (art. 19.14 TRLIS)

Un acuerdo de refinanciación con quita y/o espera, según la Norma de Registro y Valoración 9º y siguiendo el criterio del ICAC expresado en consulta nº 1 del BOICAC 76/2002, si las condiciones de los instrumentos de deuda que se intercambian son sustancialmente diferentes (lo que sucede si el valor actual de los flujos del nuevo pasivo difieren en al menos un 10% del valor actual de los flujos del original, que es lo más común), origina que la entidad deudora reconozca un ingreso en el momento del acuerdo o de aprobación del convenio por la diferencia entre los mencionados valores actuales de flujos. Dicho ingreso contable también lo es fiscal, y así se interpreta en consulta DGT nº V2957-13, de 03-10-13.

Conviene recordar a estos efectos que las grandes empresas tienen una limitación transitoria a la compensación de bases imponibles negativas que la Ley 16/2013 prorrogó a ejercicios iniciados en 2014 y 2015, disponiendo también esa ley que la citada limitación no se aplicaría a los ingresos por quitas consecuencia de acuerdos con acreedores no vinculados.

Ahora se modifica la norma fiscal para establecer un criterio especial de imputación del ingreso correspondiente a quitas y esperas **consecuencia de la aplicación de la ley concursal** (obsérvese que no a las conseguidas fuera de dicha norma). La imputación fiscal de dicho ingreso no se realiza en la fecha de la aprobación del convenio o acuerdo, como la contable, sino que se imputará en la base imponible a medida que proceda registrar los gastos financieros derivados de la misma deuda. Si el ingreso es superior a los gastos financieros pendientes de registrar, la imputación del ingreso será proporcional a los gastos financieros registrados sobre el total de gastos financieros.

En este caso, en el ejercicio en el que se aprueba el convenio o acuerdo se producirá una diferencia temporaria negativa que revertirá en los siguientes ejercicios a medida que el ingreso contable se va imputando fiscalmente.

Efectos para ejercicios iniciados a partir de 01-01-14.

Ampliación de la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 45.I.B).19)

Se declaran exentas las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de obligaciones del deudor incluidas en acuerdos de refinanciación o en acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley Concursal, si el sujeto pasivo es el deudor.

Los efectos de esta última norma son a partir del 9 de marzo de 2014.

III. CALENDARIO FISCAL MARZO

LUNES	MARTES	MIÉRCOLES	JUEVES	VIERNES	SÁBADO	DOMINGO
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						



HASTA EL 20

MODELOS

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

Febrero 2014. Grandes empresas

111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

IVA

Febrero 2014. Régimen general. autoliquidación

303

Febrero 2014. Grupo de entidades, modelo individual

322

Febrero 2014. Declaración de operaciones incluidas en los libros registros del IVA y del IGIC

340

Febrero 2014. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

349

Febrero 2014. Grupo de entidades, modelo agregado

353

Febrero 2014. Operaciones asimiladas a las importaciones

380

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGURO

Febrero 2014.

430

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Diciembre 2013. Grandes empresas

553, 554, 555, 556, 557, 558

Diciembre 2013. Grandes empresas

561, 562, 563

Febrero 2014. Grandes empresas

560

Febrero 2014.


566, 581

Febrero 2014.

570, 580

Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo.

510

 HASTA EL 31	MODELOS
DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL DE OPERACIONES REALIZADAS POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES ADHERIDOS AL SISTEMA DE GESTIÓN DE COBROS A TRAVÉS DE TARJETAS DE CRÉDITO O DÉBITO	
Año 2013	170
DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL DE IMPOSICIONES, DISPOSICIONES DE FONDOS Y DE LOS COBROS DE CUALQUIER DOCUMENTO	
Año 2013	171
DECLARACIÓN INFORMATIVA DE VALORES, SEGUROS Y RENTAS	
Año 2013	189
DECLARACIÓN ANUAL DE DETERMINADAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y EN OTROS PAÍSES Y TERRITORIOS CON LOS QUE SE HAYA ESTABLECIDO UN INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	
Año 2013	299
Año 2013	513
Año 2013	720
IMPUESTOS SOBRE HIDROCARBUROS	
Año 2013. Relación anual de kilómetros realizados	

SÉNEOR ABOGADOS Y ECONOMISTAS es una marca registrada por la sociedad de responsabilidad limitada con la misma denominación, que no tiene actividad directa ante clientes, siendo los despachos socios de la misma los únicos responsables por los servicios que presten a sus clientes (con plena indemnidad para Séneor y para los restantes despachos).

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.