



MARZO 2013

## APUNTES DE ACTUALIDAD FISCAL

### SUMARIO

- 1. MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO PENAL EN RELACIÓN CON EL DELITO FISCAL**  
La Ley Orgánica 7/2012, de modificación del Código Penal introdujo modificaciones con relación a los delitos de defraudación contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social y contra la Hacienda de la Unión Europea.
- 2. ALGUNAS CONSIDERACIONES A TENER EN CUENTA PARA EL CIERRE FISCAL DEL EJERCICIO 2012**  
Se efectúa un breve repaso a las novedades más relevantes.
- 3. MEDIDAS DE APOYO AL EMPRENDEDOR Y DE ESTÍMULO DEL CRECIMIENTO Y DE LA CREACIÓN DE EMPLEO**  
Se resumen las medidas fiscales contempladas en el RDL 4/2013 de 22 de febrero.
- 4. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES SEGÚN LA LEY 16/2012 DE MEDIDAS TRIBUTARIAS. ALGUNAS ACLARACIONES DEL ICAC Y DE LA DGT.**  
El ICAC se manifiesta sobre algunas dudas surgidas en materia contable y la DGT precisa cuándo deberá satisfacerse el gravamen.
- 5. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN LAS EJECUCIONES DE OBRA INMOBILIARIA**  
La Dirección General de Tributos establece criterios en relación con la inversión del sujeto pasivo en el IVA en las ejecuciones de obra inmobiliaria.
- 6. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES**  
En una consulta de la DGT se clarifica el tratamiento de su reembolso.



## 1. MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO PENAL EN RELACIÓN CON EL DELITO FISCAL

El delito fiscal consiste en la conducta intencionada de eludir el pago de impuestos, retenciones o ingresos a cuenta, obtener devoluciones indebidamente o disfrutar de beneficios fiscales también de forma indebida, siempre y cuando la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros en un mismo año natural. Por debajo de esta cifra no estaríamos ante un delito, sino ante una infracción administrativa que podrá ser perseguida por la correspondiente Administración.

Los delitos contra la Hacienda Pública están castigados con la pena de 1 a 5 años de prisión, más una multa pecuniaria que puede alcanzar seis veces la cuantía defraudada. Además se pierde la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y el derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante el periodo de tres a seis años.

La Ley Orgánica 7/2012 publicada en el B.O.E. del día 28 de diciembre pasado modificó el Código Penal introduciendo, entre otros elementos, un agravamiento con relación a los delitos de defraudación contra la Hacienda Pública (delito fiscal), contra la Seguridad Social y contra la Hacienda de la Unión Europea.

Dado que dicha modificación entró en vigor el día 17 de enero de 2013, es aplicable a los delitos cometidos a partir de dicha fecha si bien los elementos que pudieran resultar más beneficiosos para el acusado pueden aplicarse con carácter retroactivo, esto es, a delitos que se hubieran cometido con anterioridad a la fecha citada.

### **Aspectos comunes de las modificaciones introducidas al delito fiscal y al delito de la Seguridad Social**

Con independencia de la casuística propia de ambos delitos, reseñamos ciertos aspectos comunes a ambos:

Se establece que a quien regularice su situación de manera voluntaria antes de que se inicie cualquier comprobación administrativa o actuación penal, no se le impondrá ninguna multa ni pena privativa de libertad. Es importante tener en cuenta que estos efectos, el concepto “regularizar” incluye el reconocimiento total de los hechos y del pago de la deuda. No servirá como excusa absolutoria la mera presentación de las



declaraciones sin ingreso, sino que será necesario ingresar toda la deuda antes de que se notifique al obligado el inicio de las comprobaciones e investigaciones de la Administración o bien antes de que se haya iniciado un proceso judicial contra él.

En ambos delitos se establece que los efectos de la regularización también son aplicables cuando se satisfagan las deudas tributarias o a la Seguridad Social una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación por vía administrativa.

La regularización impide que se le pueda perseguir por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales cometidas con relación a la defraudación inicial.

Por otro lado, la mera presentación de autoliquidaciones (delito fiscal) o de documentos de cotización (delito contra la Seguridad Social) no excluye la defraudación cuando ésta se acredite por otros hechos.

El juez podrá imponer la pena inferior en uno o dos grados si, dentro del plazo de dos meses desde la citación judicial, el obligado satisface la deuda y reconoce judicialmente los hechos. Así mismo, esta reducción de la pena también es aplicable a los otros partícipes del delito diferentes del autor, cuando actúen activamente para obtener pruebas decisivas para la identificación de los responsables, el esclarecimiento de los hechos o la investigación del patrimonio del autor del delito o de los otros responsables.

La iniciación de un proceso penal no paralizará, como establecía la norma anterior, las actuaciones de la Administración para el efectivo cobro del crédito público presunto, salvo que se garantice la deuda o el juez decrete la suspensión.

En la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil de los delitos, los tribunales podrán solicitar el auxilio de la Administración Tributaria, que las exigirá por el procedimiento de apremio.

En ambos delitos, se establece un tipo agravado, cuya pena es de dos a seis años de prisión, y una multa del doble al séxtuple del importe defraudado (para el tipo "ordinario", la pena oscila entre uno y cinco años, y la multa del tanto al séxtuple). Además, este tipo agravado comporta no poder disfrutar de beneficios fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de entre cuatro a ocho años.



Para que se aplique el tipo agravado debe darse alguna de las siguientes circunstancias:

- La cuota defraudada debe exceder de 600.000 euros en delito fiscal y de 120.000 euros en delito contra la Seguridad Social.
- El fraude ha de haberse producido en el seno de una organización o grupo criminal.
- Cuando se hayan utilizado personas físicas o jurídicas interpuestas, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales que dificulten la identificación del deudor, la determinación de la cuantía defraudada o el patrimonio del deudor o responsable.

Una consecuencia del aumento de penas para el tipo agravado es que el plazo de prescripción del delito pasa de cinco a diez años.

#### **Delito fiscal**

Además de las modificaciones a las que se ha hecho referencia, las cuales también se han introducido en el ámbito del delito contra la Seguridad Social, en cuanto al delito fiscal se ha previsto que, para los casos en que el fraude se realice en el seno de un grupo organizado o criminal, o por medio de personas o entidades que aparenten llevar a cabo una actividad económica sin realizarla de manera real, el delito es perseguible desde el mismo momento en que se alcancen los 120.000 euros.

Otra modificación introducida consiste en que, a diferencia de lo que pasaba hasta ahora, cuando la Administración Tributaria detecte la posible comisión de un delito fiscal puede liquidar por separado, por una parte los conceptos que estén vinculados con el posible delito fiscal, y por otra, los que no estén vinculados a este delito. Antes de esta modificación, en el caso de que la Administración Tributaria considerara que se podía haber incurrido en un delito fiscal, tenía que abstenerse de seguir el procedimiento administrativo y tramitar el expediente de delito fiscal.

## **2. ALGUNAS CONSIDERACIONES A TENER EN CUENTA PARA EL CIERRE FISCAL DEL EJERCICIO 2012**

Para el cierre del ejercicio 2012 se han introducido algunas novedades que conviene recordar y que seguidamente enunciamos.



### **Limitación en la deducibilidad de los gastos financieros**

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entienden como gastos financieros netos al exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos los gastos financieros no deducibles, esto es, los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones (Art. 14.1.h) del TRLIS).

El beneficio operativo se determina a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado según las reglas contables, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por 100, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de un millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio.

### **Compensación de bases imponibles negativas**

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se ha establecido un nuevo límite de aplicación temporal a la compensación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores.



De esta manera en función de la cifra de negocios los límites de compensación de BINs queda como sigue:

Empresas cuya cifra de negocios en el año anterior haya sido igual o inferior a 6.010.121,04 euros: no hay limitación de la compensación de BINs pendientes.

Empresas que hayan superado los 6.010.121,04 euros:  
Importe comprendido entre 6.010.121,05 euros y una cifra inferior a 20 millones de euros: no hay limitación de la compensación de BINs pendientes.

Importe comprendido entre 20 y 60 millones de euros: el importe máximo de compensación de BINs pendientes, está limitado al 50 por 100 de la base imponible del ejercicio previa a esta compensación.

Importe de al menos 60 millones de euros: el importe máximo de la compensación se limita al 25 por 100 de la base imponible del ejercicio previa a dicha compensación.

#### **Deducción correspondiente al fondo de comercio y al inmovilizado intangible con vida útil indefinida**

Fondo de comercio. Con vigencia para los periodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, la deducción correspondiente al fondo de comercio que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso siempre que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, tendrá un límite anual máximo de la centésima parte de su importe (antes del 20 por 100).

Inmovilizado intangible con vida útil indefinida. Igualmente, con vigencia para los periodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, la deducción correspondiente al inmovilizado intangible con vida útil indefinida que se deduzca de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, estará sujeta al límite anual máximo de la cincuentava parte de su importe (antes el 10 por 100).



### **3. MEDIDAS DE APOYO AL EMPRENDEDOR Y DE ESTÍMULO DEL CRECIMIENTO Y DE LA CREACIÓN DE EMPLEO**

Con entrada en vigor el día 24 de febrero de 2013, se han promulgado una serie de normas tendentes al apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo que en un primer avance reseñamos las que afectan al ámbito fiscal.

#### **Impuesto sobre Sociedades. Entidades de nueva creación**

Las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013 que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, como sigue:

Hasta 300.000 euros, al 15 por 100.

Por la parte de base imponible restante, al 20 por 100.

No se entenderá iniciada una actividad económica:

- a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.
- b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la creación de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por 100.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el art. 42 del Código de Comercio.

#### **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Para los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2013 serán de aplicación las siguientes medidas:

Se suprime el límite de exención de 15.500 euros para la capitalización del desempleo.

Se aplicará una reducción del 20 por 100 del rendimiento neto en nuevas actividades en estimación directa en los dos primeros ejercicios con resultados positivos con las siguientes excepciones:

- a) Con el límite en la cuantía de rendimientos de 100.000 euros.



b) No se aplica si el 50 por 100 de los ingresos provienen de un empleador anterior en el último año.

#### **4. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES SEGÚN LA LEY 16/2012 DE MEDIDAS TRIBUTARIAS. ALGUNAS ACLARACIONES DEL ICAC Y DE LA DGT**

La Ley 16/2012, cuya entrada en vigor se produjo el pasado 28 de diciembre, aprobó una nueva actualización de balances con carácter voluntario, en la que se estableció que la misma se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado (no aprobado) con posterioridad a la entrada en vigor de la disposición que la autoriza. En el mismo apartado también se señala que las operaciones de actualización se realizarán dentro del periodo comprendido entre la fecha de cierre del balance y el día en que termine el plazo para su aprobación. Para las empresas con cierre a 31 de diciembre, las operaciones de actualización deberán realizarse entre 1 de enero y 30 de junio de 2013.

Fiscalmente, quienes se acojan a la actualización deben satisfacer un gravamen único del 5 por 100 sobre el saldo acreedor de la cuenta de reserva de revalorización, que no se considerará cuota del Impuesto sobre Sociedades (o en su caso, del IRPF o del IRNR), entendiéndose realizado el hecho imponible de este gravamen único, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente. El gravamen único será exigible el día que se presente la declaración relativa al periodo impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización.

Ante las dudas surgidas con el redactado que se presta a dudas, el ICAC mediante respuestas a la consulta número 5 publicada en el BOICAC número 92, despeja algunas dudas en el ámbito contable, mientras que la DGT en su consulta vinculante V0371-13, aclara cuándo deberá satisfacerse el gravamen único, las cuales pasamos seguidamente a comentar:

##### **Aclaraciones de orden contable: Consulta 5 del BOICAC 92 del ICAC**

a) La Ley es compatible con el marco normativo vigente y, en particular, con el criterio de valoración de coste histórico (el valor revalorizado “es un nuevo coste histórico atribuido equiparable al precio de adquisición”) y con el principio de uniformidad.





- b) La Ley de actualización condiciona la rectificación de los valores contables y con ella, la realización del hecho imponible, a la aprobación por el órgano competente del balance actualizado. De lo anterior no se infiere que el balance actualizado y el balance que debe incorporarse a las cuentas anuales son una misma cosa, sino que la Junta General, si opta por la actualización, sólo podrá hacerlo en tiempo y forma, es decir, en el mismo plazo conferido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2012 y previa elaboración de un balance ad hoc actualizado.

En la práctica, ello quiere decir que las cuentas anuales del ejercicio 2012 deberán estar formuladas en el plazo máximo de cuatro meses a partir del cierre del ejercicio, o sea, el 30 de abril, o antes si han de ser auditadas. Independientemente, las operaciones del cálculo para la actualización podrán realizarse hasta el día en que la Junta vaya a aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2012 (hasta el 30 de junio de 2013). El balance con los valores actualizados será un balance “ad hoc” que podrá formularse hasta el momento en que deba ser aprobado conjuntamente con las cuentas anuales del ejercicio 2012, si bien también cabe la posibilidad de que sea aprobado en una junta exprofeso.

La auditoría de las CCAA del ejercicio 2012 no tiene por qué pronunciarse acerca de la revalorización.

- c) Contablemente la actualización ha de hacerse en las cuentas de 2013. La actualización se devenga contablemente cuando se aprueba por el órgano competente, durante el 2013, pero con efectos retroactivos al 1 de enero de 2013 (para las empresas coincidentes con el año natural). Extrapolando esta norma a ejercicios no coincidentes con el año natural, se puede concluir que la actualización tiene efectos contables el primer día posterior a la fecha del balance de referencia.
- d) En cuanto a las amortizaciones, los nuevos valores del inmovilizado no sirven de base para la amortización fiscal hasta el 2015 pero se han de utilizar para la amortización contable desde 2013.
- e) Dado que la actualización se registra en la misma fecha fiscalmente y contablemente, no hay que registrar un impuesto diferido pasivo sobre los importes revalorizados.



- f) Hay que registrar el gravamen del 5 por 100 contra la cuenta de Revalorización simultáneamente con el registro de los nuevos valores.
- g) Dado que la actualización se registra en el mismo ejercicio en que se aprueba por el órgano competente, no hay lugar para una reformulación de las cuentas del ejercicio 2012. No obstante, en la memoria de aquel ejercicio, habrá que informar de las operaciones de actualización que en la fecha de formulación, esté previsto proponer al órgano competente.

En el ejercicio 2013, la Junta General aprobará las cuentas anuales de 2012 sin incluir la rectificación de valores, y aprobará la actualización correspondiente.

La memoria de las cuentas del ejercicio 2013 deberá informar “sobre los elementos más significativos objeto de actualización, señalando el importe, efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del ejercicio, cuantificación de la cuenta de fondos propios denominada “reserva de Revalorización Ley 16/2012 de 27 de diciembre”, movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio, etc.”

#### **Aclaraciones de orden fiscal: Consulta vinculante V0371-13 de la D.G.T.**

Una de las dudas suscitadas a raíz del redactado un tanto confuso de la ley, es la de la fecha en que debe ingresarse el gravamen único del 5 por 100 fruto del saldo de la actualización de balances.

La consulta vinculante referenciada, especifica cuándo deberá satisfacerse el gravamen, especificando que “el gravamen único se devengará con ocasión de la aprobación del balance “ad hoc” por parte del órgano competente, y deberá autoliquidarse e ingresarse conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, al tratarse de un balance cerrado a 31 de diciembre de 2012”.

En cuanto a los efectos fiscales, teniendo en cuenta que los efectos contables de la actualización de balances se producen el 1 de enero de 2013, en la misma fecha tendrá valor fiscal el efecto de la actualización de balances, es decir 1 de enero de 2013.



## 5. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN LAS EJECUCIONES DE OBRA INMOBILIARIA

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introdujo con efectos desde el 31 de octubre de 2012 la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, y en las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y contratista, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, así como en las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

La Dirección General de Tributos a través de su consulta vinculante V2583-12 del pasado 27 de diciembre ha manifestado sus criterios y por su parte, la Agencia Tributaria ha facilitado en su página web una batería de cuestiones frecuentes basadas en los criterios de la DGT en la mencionada consulta.

Seguidamente recogemos las cuestiones desarrolladas por la Agencia Tributaria:

### **Operaciones a las que se aplica el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo**

Resultará de aplicación cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a. El destinatario de las operaciones debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- b. Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- c. Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- d. Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, cualquiera que sea la forma, oral o escrita, de los contratos celebrados. La inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obras y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.



### **Quién debe ingresar el IVA cuando se aplica el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo**

En los casos de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista, el promotor.

En los casos de contratos formalizados entre contratista principal y subcontratista, el contratista principal.

### **Cómo se documentan las operaciones realizadas entre promotor y contratista en las que se produce la inversión del sujeto pasivo**

El contratista emitirá factura sin IVA debiendo hacer constar en la misma que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación o, a partir de 1 de enero de 2013, la mención “inversión del sujeto pasivo”. El promotor no tendrá que emitir factura alguna. Al recibir la factura del contratista, incluirá en su declaración el IVA devengado y soportado de la operación.

### **Caso de autopromoción de una vivienda por un particular**

En el caso de un contrato formalizado entre el particular, promotor de la obra, y el contratista principal no se producirá inversión del sujeto pasivo ya que el destinatario de la obra no tiene la condición de empresario o profesional. La condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de la promoción, inexistentes en el caso de autopromoción de vivienda.

En los contratos formalizados entre el contratista principal y los subcontratistas sí se producirá la inversión del sujeto pasivo.

### **Cuándo se considera que los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario o profesional cuando no tuvieran previamente tal condición como urbanizadores**

Desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonen las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

### **Qué debe entenderse por urbanización de terrenos**

Forman parte de las obras de urbanización, entre otras, aquellas que tienen por objeto el abastecimiento, la evacuación de aguas, el suministro de energía eléctrica, las redes de distribución de gas, las instalaciones telefónicas, los accesos, las calles y las aceras.



Se excluyen aquellos estadios previos como estudios o trámites administrativos. La inversión del sujeto pasivo se aplicará a las actuaciones de nueva urbanización y a las actuaciones de urbanización que tengan por objeto la reforma o renovación sustancial o el incremento de dotaciones públicas de suelo ya urbanizado.

#### **Qué debe entenderse por edificación**

El concepto de edificaciones se define en el art. 16 LIVA como las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

No tendrán la consideración de edificaciones, entre otros, las obras de urbanización de terrenos, las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas y los lugares de extracción de productos naturales (minas, canteras, pozos de petróleo o gas).

#### **Qué debe entenderse por rehabilitación**

El concepto de rehabilitación se encuentra definido por la LIVA art. 20.uno.22º.B) que establece los siguientes requisitos:

1º Más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas.

2º El coste total de las obras exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado (descontado en ambos casos el valor del suelo).

#### **Aplicación de la inversión del sujeto pasivo en los casos de rehabilitación de un local de negocios por parte del arrendatario**

Se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo ya que las obras de rehabilitación podrán llevarse a cabo en edificaciones que sean propiedad tanto del rehabilitador como de terceros.

#### **Casos de subcontratación cuando cada parte de la obra subcontratada no reúna por separado los requisitos para calificarse como “urbanización, construcción o rehabilitación” y cuando existan varios contratistas principales cuyas obras de forma aislada no reúnan tales requisitos**

Lo relevante es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos tenga esta consideración, sin que haya que atender a cada una de las ejecuciones de



obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas o subcontratistas sea aisladamente considerada como de urbanización, construcción o rehabilitación. Será necesario que el contratista principal y los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión del personal, comuniquen expresa y fehacientemente al proveedor o prestador que las mismas se integran en un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

#### **Contratos celebrados entre un ente público, promotor de la obra, y el contratista principal**

En los contratos formalizados entre un ente público, promotor de la obra, y el contratista principal no se producirá inversión del sujeto pasivo cuando el ente público NO actúe como empresario.

En los contratos formalizados entre el contratista principal y los subcontratistas sí se producirá la inversión del sujeto pasivo, debiendo ingresar el IVA el contratista principal.

#### **Ayuntamiento que lleva a cabo la promoción de viviendas**

Se produce la inversión del sujeto pasivo y el Ayuntamiento deberá comunicar expresa y fehacientemente al contratista principal que está adquiriendo el bien o servicio en calidad de empresario o profesional.

#### **Qué debe entenderse por ejecución de obra y cómo se delimita frente al arrendamiento de servicios**

La ejecución de obra persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad sus notas esenciales.

Las ejecuciones de obra con aportación de materiales tendrán la consideración de entregas de bienes o de prestaciones de servicios según que el coste de tales materiales exceda o no del 40% de la base imponible de la ejecución de obra.

Tienen la consideración de ejecuciones de obras, entre otras:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad, etc., así como la instalación de muebles de cocina y baño.
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, telecomunicaciones, así como el vibrado y extendido de hormigón.
- Movimiento de tierras y demolición de edificaciones.



- La construcción de carreteras y autopistas.

No tienen la consideración de ejecuciones de obras, entre otras:

- Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada con operarios especializados salvo que el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de una obra, responsabilizándose del resultado de la misma.
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones.
- Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas.
- Servicios de seguridad y vigilancia de la obra, dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad.
- Gestión de residuos.
- Suministro e instalación de casetas de obra, elementos de protección o andamios.

**Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo cuando se incluyan, por un mismo precio, otros servicios tales como la redacción del proyecto de obra o la supervisión de las obras**

Los servicios de la redacción del proyecto y supervisión de la obra son accesorios a la ejecución inmobiliaria, aplicándose la inversión del sujeto pasivo a la totalidad de la operación.

**Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obras tales como la reparación de humedades, alicatados y trabajos similares realizados tras la entrega de la obra final en periodo de garantía**

Es aplicable siempre que dichos trabajos se deriven directamente del contrato principal de urbanización, construcción o rehabilitación.

**Fecha a partir de la que se aplica el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo**

Se aplicará exclusivamente a aquellas operaciones cuyo devengo se produzca a partir de 31 de octubre de 2012, incluyéndose este mismo día.

Debe tenerse en cuenta:

- El devengo se produce con la puesta a disposición o recepción total o parcial de la obra por parte del destinatario, o bien en el momento del cobro de las certificaciones de obra por parte de los contratistas o subcontratistas si éste fuera anterior.
- La mera expedición de certificaciones de obra en las que se documenten el estado de avance de las obras no determinará por sí mismas dicho devengo.
- El mero endoso, descuento o pignoración de la certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado.



**Inclusión de la repercusión del IVA en una certificación de obra emitida antes del 31-12-2012 cuyo pago se produzca con posterioridad a dicha fecha**

No debe incluirse ya que el devengo del impuesto se produce tras la entrada en vigor del nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo.

**Supuesto de una certificación de obra cuyo pago se instrumenta a través de un pagaré emitido antes del 31-10-2012 y cobrado por el contratista con posterioridad a dicha fecha**

El devengo de la operación se produce en la fecha de cobro por parte del contratista, por lo que procederá aplicar la inversión del sujeto pasivo y será el promotor quien deba ingresar el IVA de la operación.

**Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo cuando el contratista se encuentre acogido al régimen simplificado**

El supuesto de inversión es aplicable y el promotor deberá ingresar el IVA sin que suponga modificación de la cuota del impuesto a ingresar por el contratista acogido al régimen simplificado.

## **6. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES**

En una reciente consulta vinculante de la DGT, del pasado 26 de diciembre de 2012, se especifica el diferente tratamiento que fiscalmente debe darse cuando una entidad de crédito se ve obligada a satisfacer una cantidad equivalente a la diferencia entre el valor de enajenación y el valor invertido fruto de una reclamación en la que se alegaba por el inversor haber recibido una información incorrecta.

En resumen, el criterio de la DGT al respecto, se concreta en que la cantidad abonada por la entidad de crédito por la venta de las participaciones preferentes, y hasta la cantidad invertida, se considera valor de transmisión, a efectos del cálculo del rendimiento del capital mobiliario. Pero si primero se efectúa la venta de las participaciones, abonándose al cliente el importe de dicha venta y, posteriormente, a consecuencia de no haberse recuperado el importe de la inversión, el cliente reclama la diferencia no obtenida y la entidad financiera le abona una cantidad adicional a la que deriva de la operación de venta, dicha cantidad no forma parte del valor de transmisión y se considera rendimiento del capital mobiliario.





## CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE MARZO DE 2013

### **MODELO 511. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN**

Relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido, expedidos por el procedimiento de ventas en ruta: 5 días hábiles siguientes a la finalización del mes al que corresponde la información.

### **HASTA EL DÍA 12**

#### **Estadística comercio intracomunitario (Intrastat)**

- \* Febrero 2013 Modelos N-I, N-E, O-I, O-E

### **HASTA EL DÍA 20**

#### **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 2013. Grandes Empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

#### **Impuesto sobre el Valor Añadido**

- \* Febrero 2013. Régimen General Autoliquidación. Modelo 303
- \* Febrero 2013. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
- \* Febrero 2013. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Mod. 349.
- \* Febrero 2013. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
- \* Febrero 2013. Operaciones asimiladas a las importaciones Modelo 380.

#### **Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario**

- \* Febrero 2013. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC. Modelo 340.

#### **Impuesto sobre las Primas de Seguros**

- \* Febrero 2013. Modelo 430.



### **Impuestos especiales de Fabricación**

- \* Diciembre 2012 (\*) Grandes Empresas. Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- \* Diciembre 2012. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- \* Febrero 2013. Grandes Empresas. Modelo 560.
- \* Febrero 2013. Todas las empresas. Modelos 566, 581.
- \* Febrero 2013. (\*). Modelos 570, 580.

(\*) Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510.

### **Impuesto General Indirecto Canario**

- \* Febrero 2013. Grandes Empresas. Modelo 410.
- \* Febrero 2013. Régimen general devolución mensual. Modelo 411.
- \* Declaración ocasional. Correspondiente al mes de febrero. Modelo 412.
- \* Régimen Especial del grupo de entidades. Autoliquidación individual. Febrero 2013. Modelo 418.
- \* Régimen Especial del grupo de entidades. Autoliquidación agregada. Febrero 2013. Modelo 419.

### **Impuesto sobre las Labores del Tabaco (Canarias)**

- \* Febrero 2013. Autoliquidación. Modelo 460.
- \* Febrero 2013. Declaración de operaciones accesorias al modelo 460.

## **HASTA EL DÍA 1 DE ABRIL**

### **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 2012. Modelo 170.

### **Declaración informativa anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento**

- \* Año 2012. Modelo 171.

### **Declaración informativa de valores, seguros y rentas**

- \* Año 2012. Modelo 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 2012. Modelo 299.

**Impuesto sobre la electricidad**

- \* Año 2012. Modelo 513.

**Impuesto sobre hidrocarburos**

- \* Año 2012. Relación anual de kilómetros realizados.

**IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO**

- \* Declaración de operaciones exentas por aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994. Ejercicio 2012. Modelo 416.
- \* Régimen especial de grupos de entidades. Ejercicio 2012. Modelo 418.
- \* Declaración anual de operaciones con terceros. Modelo 415.

**ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS**

- \* Solicitud de devolución de cuotas soportadas. El correspondiente al ejercicio 2012.
- \* Declaración de entregas de combustibles exentas. El correspondiente al ejercicio 2012.