

## NOTICIAS

### Así es la web del Gobierno para que los autónomos encuentren trabajo.

El Gobierno ha desarrollado y puesto en marcha un portal dedicado a los profesionales autónomos. En él, los trabajadores por cuenta propia pueden buscar proyectos en los que trabajar, y las empresas autónomas para sus ...

### El Congreso aprueba la Ley de Auditoría para evitar los escándalos financieros.

La reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas sigue a trompicones su tramitación parlamentaria. Ayer, el Congreso de los Diputados aprobó -con 23 votos a favor, 15 en contra y dos abstenciones- el anteproyecto, que tan sólo incluía las enmiendas...

### El Constitucional avala de nuevo que las pensiones no se actualicen con el IPC

abc.es 22/05/2015

### ¿Qué ocurre si me pillan trabajando sin el alta en autónomos?.

cincodias.com Territorio Pyme

20/05/2015

### El Consejo Fiscal cuestiona el proyecto de Montoro de publicitar condenas de defraudadores.

invertia.com 25/05/2015

### El gasto en pensiones sube y alcanza una cifra récord. Siete ayudas que sólo están vigentes al darte de alta en autónomos.

elmundo.es 26/05/2015

cincodias.com Territorio Pyme

26/05/2015

### Los procuradores celebran el retiro de la Ley de Servicios.

eleconomista.es 25/05/2015

## COMENTARIOS

### Los límites a la facultad de sancionar de la Hacienda Pública

¿Puede la AEAT sancionarnos si confirmamos su propio borrador de la Declaración de la Renta? En este comentario respondemos a esta y otras cuestiones y analizamos cuáles son los límites a la facultad de sancionar de la Hacienda Pública

### IRPF: Deducciones Autonómicas. No olvide su aplicación.

Extractamos las deducciones autonómicas que pueden ser aplicadas en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2014, en función del ...

## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Qué es imputación de rentas inmobiliarias?

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre determinados bienes inmuebles urbanos.

### ¿Cuáles son las reducciones por discapacidad aplicables en el IRPF de 2014?

Lo explicamos

## ARTÍCULOS

## JURISPRUDENCIA

### Un conductor no deberá pagar la prima anual de su seguro porque no se le avisó del incremento del 15% del importe

El Juzgado considera que la aseguradora modificó un elemento esencial del contrato y que, por tanto, no es de aplicación el plazo legal de dos meses de antelación para avisar de que no se prorrogaba la póliza

## El Tribunal Supremo dictamina que existe blanqueo si hay finalidad de encubrir los bienes

Señala que la mera tenencia o utilización de fondos ilícitos en gastos ordinarios de consumo, como por ejemplo pagar el alquiler de una vivienda, no constituye delito de auto blanqueo por sí solo

### **NOVEDADES LEGISLATIVAS**

#### **MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL - Subvenciones (BOE nº 125 de 26/05/2015)**

Resolución de 20 de mayo de 2015, de la Dirección General del Trabajo Autónomo, de la Economía Social y de la Responsabilidad Social de las Empresas, por la que se convocan subvenciones a las actividades de promoción del trabajo autónomo...

#### **JEFATURA DE ESTADO - Medidas Urgentes (BOE nº 125 de 26/05/2015)**

Ley 9/2015, de 25 de mayo, de medidas urgentes en materia concursal

#### **JEFATURA DE ESTADO - Cine. Créditos extraordinarios y suplementos de crédito. Medidas Tributarias (BOE nº 123 de 23/05/2015)**

Corrección de errores del Real Decreto-ley 6/2015, de 14 de mayo, por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto...

#### **JEFATURA DEL ESTADO - Hidrocarburos (BOE nº 122 de 22/05/2015)**

Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con ...

### **CONSULTAS TRIBUTARIAS**

#### **Tipo impositivo en obras en vivienda contratadas con constructor que a su vez ha subcontratado. Materiales aportados caso de subcontratación.**

El consultante promueve obras de reforma de su vivienda particular, para lo cual ha contratado una empresa constructora. A su vez dicha empresa ha subcontratado con otras empresas parte de las referidas obras de renovación y reforma.

#### **Epígrafe de I.A.E. en que debe darse de alta una empresa dedicada a la venta al por menor de distinto material de bricolaje.**

Desea saber el epígrafe de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas donde debe darse de alta por la venta de: - Muebles de baño, y accesorios y complementos de baño. - Decoración ...

### **AGENDA**

#### **Agenda del Contable**

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

## ¿La Ley de Prevención de Blanqueo de Capitales obliga a los asesores?

¿Es usted asesor o abogado?, ¿sabe que la Ley de Prevención de Blanqueo de capitales le impone una serie de obligaciones respecto a sus clientes?

### **¿Qué pasa si viajo fuera de España mientras cobro el paro.**

Si usted percibe una prestación contributiva o subsidio por desempleo y se plantea pasar unos días en el extranjero este verano o bien trasladarse a vivir fuera de España, sepa que tiene derecho a hacerlo sin perder su paro. Puede seguir ...

### **Principales novedades tributarias introducidas por el Real Decreto-Ley 6/2015, de 14 de mayo, por el se adoptan otras medidas de carácter tributario.**

Reglas especiales de cuantificación de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes: El artículo 15 del Real Decreto-Ley añade, con efectos desde el 1 de de enero de 2013, ...

### **Nuevas Consultas Vinculantes del ICAC: BOICAC Nº101/2015.**

Como es habitual el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado en su Boletín Oficial las consultas realizadas por los usuarios que considera de interés general. En su última ...

### **FORMULARIOS**

#### **Reclamación Económico-Administrativa por falta de culpabilidad del contribuyente**

Modelo de Reclamación Económico-Administrativa alegando la falta de culpabilidad del contribuyente en una sanción tributaria



## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### Tipo impositivo en obras en vivienda contratadas con constructor que a su vez ha subcontratado. Materiales aportados caso de subcontratación.

CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 31/03/2015 ([V1035-15](#))

#### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

El consultante promueve obras de reforma de su vivienda particular, para lo cual ha contratado una empresa constructora. A su vez dicha empresa ha subcontratado con otras empresas parte de las referidas obras de renovación y reforma.

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

Tipo impositivo aplicable a las obras mencionadas. Concepto y límite de materiales aportados en caso de obras subcontratadas por el contratista principal. Tratamiento de los muebles de cocina y baño a efectos del tipo impositivo aplicable.

#### CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la citada Ley, establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a "las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización".

Asimismo el número 2º del anterior precepto declara que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a las ventas con instalación de armarios de cocina y baño y de armarios empotrados para las edificaciones a las que se refiere el número 1 anterior, y que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

Según los criterios interpretativos del mencionado precepto legal, relativos a la construcción de edificaciones, recogidos en la doctrina de esta Dirección General, la aplicación del tipo impositivo reducido procederá cuando:

- a) Las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.
- b) Dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

A los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

c) Dichas ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.

d) Las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción de los citados edificios.

2.- Resulta, pues, necesario concretar cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

En este sentido, el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma Ley, dispone que a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que reúnan los siguientes requisitos:

“1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento 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 a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.”.

3.- Por tanto, para determinar si las obras que se realizan en la vivienda del consultante son de rehabilitación y pueden tributar al tipo reducido, habrá que actuar en dos fases:

1º) En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50 por ciento 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 a las de rehabilitación.

En lo que respecta a estas últimas, el citado artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley 37/1992 termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

“Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.”.

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

“Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”.

A estos efectos, la distinción o concreción individualizada de las obras que puedan calificarse como de rehabilitación dentro de un proyecto total que se proyecte realizar

a los efectos de la calificación global de éste como de rehabilitación, es una cuestión de naturaleza técnica respecto de la que este Centro Directivo no puede pronunciarse.

Por tanto, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

2º) Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

4.- Por otra parte, a los efectos de los requisitos legales señalados en este punto 2º, se considerará:

Coste total de las obras o coste total del proyecto de rehabilitación: el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, que soporte el promotor como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se deriven de la rehabilitación, incluidos los servicios que le sean prestados por el personal técnico que dirija las obras.

Precio de adquisición de las edificaciones: el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición.

La prueba de dicho precio podrá efectuarse por los medios admisibles en Derecho.

Valor de mercado de una edificación o parte de la misma: el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, excluido, en su caso, el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio.

Asimismo, el valor de mercado de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en Derecho.

Partes de un edificio destinadas a viviendas: las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación.

Por "partes" de una edificación ha de entenderse las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como "parte" de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación.

5.- Por último, cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de construcción o rehabilitación de acuerdo con los criterios señalados en los apartados anteriores de la presente contestación, debe tomarse en consideración lo dispuesto por el artículo 91, apartado uno.2, número 10º de la misma Ley, el cual establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

"a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación."

Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992, deben considerarse "materiales aportados" por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales. Además el coste de dichos materiales no debe exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación. Si supera dicho importe no se aplicará el tipo reducido del Impuesto.

Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 bis del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se dispone la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la "renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado".

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tendrá la calificación de entrega de bienes y, por consiguiente, tributará, toda ella, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra calificada globalmente como de entrega de bienes, la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

6.- Por tanto, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

a) Existe la posibilidad de que las obras consultadas puedan ser consideradas como de rehabilitación. A este respecto, se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el artículo 91, apartado uno.3. número 1º de la Ley 37/1992 a aquellas ejecuciones de obra de rehabilitación de edificaciones destinadas a vivienda que reúnan los requisitos que señala el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma Ley, antes transcrito, para ser consideradas como tal.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. A estos efectos, la normativa del Impuesto no ha previsto que dicha condición pueda resultar acreditada por un documento en particular, si bien, y como ya se ha señalado anteriormente, entre los elementos de prueba han de considerarse preferentemente los dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado del proyecto y, si procede, la calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

En el caso consultado, las obras de construcción y reforma de elementos como cocina, baño, electricidad, fontanería, cerramientos, solados y otros en edificios terminados son parte de las actuaciones que, dentro del concepto de obras análogas o conexas a las obras de rehabilitación, (siempre que el coste total de estas últimas sea inferior al de las obras estructurales y en su caso el de las análogas a estas) han de considerarse incluidas dentro de la definición más amplia de rehabilitación y, por tanto, se les aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento cuando formen parte de un proyecto global de rehabilitación que cumpla las condiciones para ser considerado como tal.

Por tanto, dichas obras podrían hallarse comprendidas, desde el punto de vista cualitativo, entre las reseñadas en el artículo 20.Uno.22º.B de la Ley del Impuesto como obras de rehabilitación o análogas o conexas a las mismas. No obstante, si se cumple este primer requisito, tales obras deberán cumplir igualmente el resto de las condiciones señaladas en el citado artículo 20.Uno.22º.B, para que sea aplicable a las mismas el tipo impositivo reducido, en particular, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo, calculado con arreglo a los criterios anteriores.

Igualmente debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 91.uno.3.2º de la Ley 37/1992 según el cual se aplicará el tipo reducido a las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados en edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas y que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

Las operaciones en las que no concorra lo expuesto en el citado artículo 20.Uno.22º.B., y se realicen en la vivienda ya terminada, tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo que puedan ser consideradas obras de renovación y reparación de las descritas en el punto b) siguiente.

b) Las operaciones de reforma objeto de consulta tendrán la consideración de obras de renovación o reparación de edificaciones destinadas a viviendas, cuando dichos elementos estén situados en edificaciones destinadas a dicha finalidad, tributando al tipo impositivo del 10 por ciento siempre que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto, y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas.

En cuanto a esta última condición, como hemos señalado anteriormente, la calificación de la ejecución de obra como prestación de servicios resultará esencial para valorar la procedencia del tipo reducido.

A tal efecto, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que dispone que las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

c) En cuanto al coste de los materiales aportados para una ejecución de obras de renovación o reparación, hay que señalar que los materiales que deben computarse para determinar si una operación tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios serán todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas con terceros.

En el caso particular de las actuaciones subcontratadas con terceros y a efectos del cómputo del 40 por ciento, será preciso determinar la naturaleza que dichas actuaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) tienen para el empresario que materialmente las realiza. En estos casos de subcontratación, y en el supuesto de que se actúe en nombre propio, las operaciones subcontratadas tendrán, a efectos de dicho cómputo para el contratista, la misma naturaleza que tengan para ese empresario.

No obstante, se estaría ante un caso diferente en el supuesto de que dichas actuaciones se contrataran directamente por el promotor de las obras (el propietario), con un tercero distinto del empresario instalador. En este caso, tratándose de actuaciones independientes, cada uno de los contratistas deberá determinar por su cuenta y de forma independiente si concurren los requisitos para la aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento, contenido en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley del Impuesto sobre el Valor

Añadido.

En el supuesto objeto de consulta, el coste de los materiales sería su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no sean objeto de comercialización y estos sean obtenidos por la propia entidad consultante como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si las obras que se ejecutan en el domicilio del consultante tienen la consideración de obras de renovación y reparación, y la aportación de materiales supera el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable a la totalidad de la obra de renovación y reparación sería el general del 21 por ciento. En caso contrario se aplicaría a tales obras el tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

d) Asimismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91.uno.3.2º de la Ley 37/1992, tributará al tipo impositivo del 10 por ciento la venta con instalación de muebles de cocina y baño que realice la empresa encargada de la reforma de la vivienda del consultante siempre que las obras de reforma se califiquen de rehabilitación o bien de renovación en los términos expuestos en los apartados anteriores de esta contestación.

Por el contrario, las entregas con instalación de electrodomésticos que realice la empresa que lleva a cabo la reforma de la vivienda tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, al tipo general del 21 por ciento, aunque se efectúen conjuntamente con la ejecución de las obras calificadas como de rehabilitación o como de renovación.

7.- 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.



## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### Epígrafe de I.A.E. en que debe darse de alta una empresa dedicada a la venta al por menor de distinto material de bricolaje.

**CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 31/03/2015 (V1035-15)**

#### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

Empresa dedicada a la venta al por menor de distinto material de bricolaje.

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

Desea saber el epígrafe de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas donde debe darse de alta por la venta de:

- Muebles de baño, y accesorios y complementos de baño.
- Decoración de jardín, techo, mural, suelo, ventana y navideña.
- Muebles de cocina, accesorios y complementos.
- Herramientas, manuales, eléctricas, neumáticas y accesorios de herramientas.
- Útiles de pintura y pintura plástica.
- Ferrería, cerrajería, herrajes, cajas de seguridad, buzones, señalización etc.

#### CONTESTACION-COMPLETA:

1) En primer lugar, debe indicarse que la clasificación de las distintas actividades en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto a la Instrucción para la aplicación de las mismas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se realizará atendiendo a la naturaleza material de dichas actividades y a cuales sean efectivamente las actividades realizadas, con independencia, a estos efectos, de la consideración o denominación que las mismas tengan para sus titulares.

La regla 2ª de la citada Instrucción establece que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa".

Conforme a lo previsto por la letra D) del apartado 2 de la regla 4ª de la Instrucción, y en lo que al Impuesto sobre Actividades Económicas se refiere, cabe indicar que el pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de comercio al por menor faculta para la importación de las materias o productos objeto de aquéllas.

Igualmente se indica que, según lo dispuesto por la regla 4ª, apartado 1, de la citada Instrucción, con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora del Impuesto, en las Tarifas o en la Instrucción se disponga otra cosa.

2) Visto lo anterior, y teniendo en cuenta el escrito de consulta, en el que se detallan los artículos (de bricolaje) que se comercializarán al por menor, le informamos, en primer lugar, que son artículos de bricolaje, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, comprende todos aquellos productos o artículos que permiten realizar una actividad manual que se manifiesta en obras de carpintería, fontanería, electricidad, etc., realizadas en la propia vivienda sin acudir a profesionales. Por lo que, en el caso planteado, la empresa consultante deberá darse de alta, por los artículos comercializados al por menor, en los siguientes epígrafes de la sección primera de las Tarifas:

-Por el comercio al por menor de muebles de baño, accesorios y complementos de baño, en el epígrafe 653.1, que clasifica el "Comercio al por menor de muebles (excepto los de oficina.)".

Asimismo, y de acuerdo con la 1ª nota adjunta al referido epígrafe, cabe señalar que éste también comprende el comercio al por menor como complemento, de objetos y artículos de decoración para el hogar.

-Por el comercio al por menor de muebles de cocina, accesorios y complementos de cocina, en el epígrafe 653.2 que clasifica el "Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como de muebles de cocina."

-Por los demás artículos enumerados en su escrito deberá darse de alta en el epígrafe 653.3 que clasifica el "Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).", especificándose por medio de sus notas adjuntas que:

1º: "Este epígrafe comprende el comercio al por menor de artículos de ferretería, trefilería, cerrajería, herrajes, metalistería, tornillería, jardinería, grifería, sanitario, cuchillería y sus similares cortantes, herramientas de todas clases, sean o no eléctricas, así como sus accesorios y recambios, maquinaria electro-portátil, instrumentos de metal, artículos para unir, pegar y soldar, material de protección personal, material eléctrico y de fontanería, pintura, artículos y vestuario profesional para la protección personal, artículos de seguridad, lubricantes, aceites de uso industrial y engrasadoras, cubertería, artículos de mesa y cocina, siempre que en su fabricación no se empleen metales preciosos, aparatos de uso doméstico sean o no eléctricos, llaves en bruto y mecanizadas, estanterías, bancos de trabajo y armarios metálicos, pequeña maquinaria a pie de obra, tableros, listones y otros artículos de madera para el mantenimiento y mejora del hogar, materiales envasados para las reparaciones de albañilería, utensilios de plástico y materiales para la práctica del bricolaje",

2º que "este epígrafe faculta para el duplicado de llaves, así como para la venta de cordelería, efectos navales y gas."

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.



## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### Tipo impositivo en obras en vivienda contratadas con constructor que a su vez ha subcontratado. Materiales aportados caso de subcontratación.



## CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 31/03/2015 (V1035-15)

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

El consultante promueve obras de reforma de su vivienda particular, para lo cual ha contratado una empresa constructora. A su vez dicha empresa ha subcontratado con otras empresas parte de las referidas obras de renovación y reforma.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Tipo impositivo aplicable a las obras mencionadas. Concepto y límite de materiales aportados en caso de obras subcontratadas por el contratista principal. Tratamiento de los muebles de cocina y baño a efectos del tipo impositivo aplicable.

### CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la citada Ley, establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a "las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización".

Asimismo el número 2º del anterior precepto declara que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a las ventas con instalación de armarios de cocina y baño y de armarios empotrados para las edificaciones a las que se refiere el número 1 anterior, y que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

Según los criterios interpretativos del mencionado precepto legal, relativos a la construcción de edificaciones, recogidos en la doctrina de esta Dirección General, la aplicación del tipo impositivo reducido procederá cuando:

- a) Las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.
- b) Dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

A los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

- c) Dichas ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.
- d) Las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción de los citados edificios.

2.- Resulta, pues, necesario concretar cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

En este sentido, el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma Ley, dispone que a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que reúnan los siguientes requisitos:

"1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento 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 a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.”.

3.- Por tanto, para determinar si las obras que se realizan en la vivienda del consultante son de rehabilitación y pueden tributar al tipo reducido, habrá que actuar en dos fases:

1º) En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50 por ciento 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 a las de rehabilitación.

En lo que respecta a estas últimas, el citado artículo 20.Uno.2º.B) de la Ley 37/1992 termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

“Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.”.

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

“Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”.

A estos efectos, la distinción o concreción individualizada de las obras que puedan calificarse como de rehabilitación dentro de un proyecto total que se proyecte realizar a los efectos de la calificación global de éste como de rehabilitación, es una cuestión de naturaleza técnica respecto de la que este Centro Directivo no puede pronunciarse.

Por tanto, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

2º) Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

4.- Por otra parte, a los efectos de los requisitos legales señalados en este punto 2º, se considerará:

Coste total de las obras o coste total del proyecto de rehabilitación: el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, que soporte el promotor como

consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se deriven de la rehabilitación, incluidos los servicios que le sean prestados por el personal técnico que dirija las obras.

Precio de adquisición de las edificaciones: el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición.

La prueba de dicho precio podrá efectuarse por los medios admisibles en Derecho.

Valor de mercado de una edificación o parte de la misma: el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, excluido, en su caso, el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio.

Asimismo, el valor de mercado de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en Derecho.

Partes de un edificio destinadas a viviendas: las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación.

Por "partes" de una edificación ha de entenderse las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como "parte" de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación.

5.- Por último, cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de construcción o rehabilitación de acuerdo con los criterios señalados en los apartados anteriores de la presente contestación, debe tomarse en consideración lo dispuesto por el artículo 91, apartado uno.2, número 10º de la misma Ley, el cual establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

“a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.”

Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales. Además el coste de dichos materiales no debe exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación. Si supera dicho importe no se aplicará el tipo reducido del Impuesto.

Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 bis del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se dispone la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la “renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado”.

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tendrá la calificación de entrega de bienes y, por consiguiente, tributará, toda ella, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra calificada globalmente como de entrega de bienes, la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

6.- Por tanto, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

a) Existe la posibilidad de que las obras consultadas puedan ser consideradas como de rehabilitación. A este respecto, se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la Ley 37/1992 a aquellas ejecuciones de obra de rehabilitación de edificaciones destinadas a vivienda que reúnan los requisitos que señala el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma Ley, antes transcrito, para ser consideradas como tal.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. A estos efectos, la normativa del Impuesto no ha previsto que dicha condición pueda resultar acreditada por un documento en particular, si bien, y como ya

se ha señalado anteriormente, entre los elementos de prueba han de considerarse preferentemente los dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado del proyecto y, si procede, la calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

En el caso consultado, las obras de construcción y reforma de elementos como cocina, baño, electricidad, fontanería, cerramientos, solados y otros en edificios terminados son parte de las actuaciones que, dentro del concepto de obras análogas o conexas a las obras de rehabilitación, (siempre que el coste total de estas últimas sea inferior al de las obras estructurales y en su caso el de las análogas a estas) han de considerarse incluidas dentro de la definición más amplia de rehabilitación y, por tanto, se les aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento cuando formen parte de un proyecto global de rehabilitación que cumpla las condiciones para ser considerado como tal.

Por tanto, dichas obras podrían hallarse comprendidas, desde el punto de vista cualitativo, entre las reseñadas en el artículo 20.Uno.22º.B de la Ley del Impuesto como obras de rehabilitación o análogas o conexas a las mismas. No obstante, si se cumple este primer requisito, tales obras deberán cumplir igualmente el resto de las condiciones señaladas en el citado artículo 20.Uno.22º.B, para que sea aplicable a las mismas el tipo impositivo reducido, en particular, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo, calculado con arreglo a los criterios anteriores.

Igualmente debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 91.uno.3.2º de la Ley 37/1992 según el cual se aplicará el tipo reducido a las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados en edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas y que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

Las operaciones en las que no concorra lo expuesto en el citado artículo 20.Uno.22º.B., y se realicen en la vivienda ya terminada, tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo que puedan ser consideradas obras de renovación y reparación de las descritas en el punto b) siguiente.

b) Las operaciones de reforma objeto de consulta tendrán la consideración de obras de renovación o reparación de edificaciones destinadas a viviendas, cuando dichos elementos estén situados en edificaciones destinadas a dicha finalidad, tributando al tipo impositivo del 10 por ciento siempre que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto, y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas.

En cuanto a esta última condición, como hemos señalado anteriormente, la calificación de la ejecución de obra como prestación de servicios resultará esencial para valorar la procedencia del tipo reducido.

A tal efecto, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que dispone que las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

c) En cuanto al coste de los materiales aportados para una ejecución de obras de renovación o reparación, hay que señalar que los materiales que deben computarse para determinar si una operación tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios serán todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas con terceros.

En el caso particular de las actuaciones subcontratadas con terceros y a efectos del cómputo del 40 por ciento, será preciso determinar la naturaleza que dichas actuaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) tienen para el empresario que materialmente las realiza. En estos casos de subcontratación, y en el supuesto de que se actúe en nombre propio, las operaciones subcontratadas tendrán, a efectos de dicho cómputo para el contratista, la misma naturaleza que tengan para ese empresario.

No obstante, se estaría ante un caso diferente en el supuesto de que dichas actuaciones se contrataran directamente por el promotor de las obras (el propietario), con un tercero distinto del empresario instalador. En este caso, tratándose de actuaciones independientes, cada uno de los contratistas deberá determinar por su cuenta y de forma independiente si concurren los requisitos para la aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento, contenido en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el supuesto objeto de consulta, el coste de los materiales sería su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no sean objeto de comercialización y estos sean obtenidos por la propia entidad consultante como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si las obras que se ejecutan en el domicilio del consultante tienen la consideración de obras de renovación y reparación, y la aportación de materiales supera el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable a la totalidad de la obra de renovación y reparación sería el general del 21 por ciento. En caso contrario se aplicaría a tales obras el tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

d) Asimismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91.uno.3.2º de la Ley 37/1992, tributará al tipo impositivo del 10 por ciento la venta con instalación de muebles de cocina y baño que realice la empresa encargada de la reforma de la vivienda del consultante siempre que las obras de reforma se califiquen de rehabilitación o bien de renovación en los términos expuestos en los apartados anteriores de esta contestación.

Por el contrario, las entregas con instalación de electrodomésticos que realice la empresa que lleva a cabo la reforma de la vivienda tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, al tipo general del 21 por ciento, aunque se efectúen conjuntamente con la ejecución de las obras calificadas como de rehabilitación o como de renovación.

7.- 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.

## COMENTARIOS

### Los límites a la facultad de sancionar de la Hacienda Pública

Aunque desde la [Agencia Tributaria](#) se niegue, todos los que, de una forma o de otra, nos dedicamos al asesoramiento en materia fiscal y tributaria y tenemos contacto, día a día, con pymes y autónomos, o incluso con contribuyentes particulares, sabemos perfectamente que, si la Hacienda Pública ha iniciado actuaciones de comprobación o inspección a alguno de nuestros clientes, o a nosotros mismos, junto a la liquidación correspondiente, y de forma mecánica y automática, se inicia un procedimiento sancionador.

Es decir, para la Hacienda Pública, toda liquidación, de forma sistemática, da lugar a la apertura de un procedimiento sancionador en el que se imputa al contribuyente la comisión de alguna infracción tributaria. Y es más, se han dado casos en los que, paradójicamente, la cuantía de la sanción que propone imponer la [Agencia Tributaria](#) es hasta 20 veces superior al importe de la liquidación realizada al contribuyente.

Afortunadamente, los Tribunales de Justicia van poniendo coto, por medio de sus sentencias, a los excesos sancionadores de la Hacienda Pública, que, al fin y al cabo, son un mecanismo más de su voracidad recaudatoria.

En este apartado, y haciéndonos eco de algunas de esas sentencias, vamos a tratar de concretar, para que nuestros usuarios lo tengan presente, cuáles son los límites que tiene la potestad sancionadora de la Hacienda Pública.

Y es que, enlazando con lo que veníamos diciendo, uno de los principales límites que los Tribunales de Justicia han impuesto a la potestad sancionadora de la Hacienda Pública es el que deriva de la aplicación de los **principios de tipicidad y culpabilidad**.

O dicho de otro modo, la Hacienda Pública **no puede imponer sanciones por el sólo hecho de que se haya dictado una liquidación tributaria, ya que sólo pueden sancionarse aquellas conductas previstas expresamente como infracciones en la Ley (principio de tipicidad), y siempre y cuando se haya acreditado, mediante prueba suficiente, la culpabilidad en la actuación del contribuyente (principio de culpabilidad)**.

Para ilustrar lo que decimos es pertinente citar la [Sentencia del TSJ de Castilla-León, Sede de Valladolid, de 30 de Enero de 2015](#), en la que se analiza si concurre la culpabilidad del contribuyente, al haber actuado éste siguiendo las instrucciones o indicaciones reflejadas en los mecanismos de ayuda proporcionados por la propia administración para confeccionar su propia autoliquidación.

Según el contribuyente demandante, seguir las instrucciones o indicaciones de la Administración debe excluir toda culpa en su actuar y, además, debe ser la administración la que acredite el citado elemento subjetivo de la culpabilidad.

Para resolver la cuestión, el TSJ de Castilla-León acude a la [STS de 7 de Febrero de 2014](#), que señala: *“La sentencia de 6 de Junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2006) afronta también el tema de la culpabilidad diciendo: El principio de culpabilidad, derivado del artículo 25 CE, rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991, de 19 de diciembre, F. 2; y 291/2000, de 30 de noviembre, F. 11), y excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente (STC 76/1990, de 26 de abril, F. 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio, F. 6)”*.

Por tanto, señala la Sentencia citada que en el ilícito administrativo y tributario no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En nuestro sistema jurídico y en el tributario, en particular, no rige la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo la norma al menos la concurrencia de negligencia o, lo que es lo mismo, la falta de la diligencia necesaria o debida; cuya concurrencia debe ser acreditada y justificada por la administración.

Y en el caso concreto de la Sentencia, que citamos porque es especialmente habitual, y más en la campaña de IRPF en la que nos encontramos, acreditar la culpabilidad era, especialmente, exigible porque el contribuyente basó su declaración fiscal en las indicaciones de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que, según la Sala, sin eliminar ni la obligación de declarar correctamente, sí pone de manifiesto que el contribuyente ha puesto un interés en consultar con quien *“más sabe”* de cómo hacer la

declaración fiscal.

Por ello, concluye el Tribunal, *“si el contribuyente se apoya en la previa actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, es evidente que, en línea de principio, actúa con diligencia y cuidado y será preciso, más allá del derecho -y la obligación- de revisar las declaraciones por la administración, explicar la razón de que, pese a seguir sus indicaciones, el contribuyente actuó de forma negligente o dolosa. Otra cosa sería tanto como dejar en manos de la administración el poder equivocarse, incluso intencionadamente, al administrado, lo que es inadmisibles y la única forma de controlar esa rechazable posible actuación -y otras menos severamente criticables-, conforme lo prevenido en el artículo 106.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, por los tribunales es que se explique con detalle qué culpa tiene quien, en principio, sigue los consejos o las indicaciones de la administración.”*

**En resumen, si un contribuyente realiza la declaración fiscal siguiendo las instrucciones de la AEAT, o incluso confirmando el borrador realizado por la Administración, y dicha declaración resulta errónea finalmente, la Administración debe acreditar en qué consistiría la actuación poco diligente o dolosa del contribuyente, si quiere sancionar; porque si no se entenderá que actuó con suficiente diligencia.**

Y no es esta la primera vez que los Tribunales se pronuncian, de forma clara, sobre el **principio de culpabilidad**. La Sentencia de la [Sala de lo Contencioso-Administrativo \(Sección 1ª\) del TSJ de Cataluña de 28 de Julio de 2008](#) que, con cita de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS 9-12-1997, 18-7-1998, 17-5-1999, 2-12-2000, 7-4-2001, 16-3-2002, 4-3-2004, entre otras muchas), señalaba que *“...toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscrita en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado...”*

Es decir, que cuando no existe, o no se ha probado por la Hacienda Pública, una conducta intencionada (dolosa) o culposa (negligente de forma grave) del contribuyente, sino que la liquidación practicada por la [Agencia Tributaria](#) se debe a una laguna interpretativa de la norma a aplicar, a una interpretación distinta de la norma tributaria a la que hace Hacienda, pero razonable, del sujeto pasivo, no procede la imposición de sanciones (SSTS 5-9-1991, 8-5-1997, 25-5-2000, entre otras).

En la misma línea, la [Sentencia de la Audiencia Nacional, de 13 de Diciembre de 2012](#) niega a la AEAT la posibilidad de incoar expedientes sancionadores con base en una mera presunción de culpabilidad y le exige acreditar las imputaciones que realice a los contribuyentes.

O como ha señalado el Tribunal Constitucional, el mero hecho de no ingresar lo que la Administración Tributaria considera procedente, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo de defraudar en el contribuyente no puede conllevar la imposición de una sanción, pues ello vulnera los derechos fundamentales del contribuyente.

Ese mismo criterio ha sido seguido por una [sentencia del TEAR de Cataluña, de 26 de Noviembre de 2010](#), suscrita por su Presidente, en la que, con duras críticas a la Administración Tributaria, señala que la normativa fiscal y tributaria es compleja y que cualquier error que pueda cometer un contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias no puede acarrear de forma automática una sanción.

La Sentencia señala que **si la actuación del contribuyente, aunque errónea para Hacienda, es razonable y respecto de ella no se acredita ocultación de datos o ánimo de defraudar, lo que corresponde siempre probar a la Administración, no puede imponérsele una sanción.**

En definitiva, para que la Administración tributaria pueda sancionar debe motivar específicamente la culpabilidad del contribuyente, es decir, demostrar su intención y voluntad de defraudar a la Hacienda Pública; y señalar las pruebas de las que ésta se deriva. Ese sería, por tanto, uno de los límites que tiene la potestad de sancionar de la Hacienda Pública.

Otro de los límites que los Tribunales han impuesto al exceso sancionador de la Administración Tributaria es el respeto al **principio de proporcionalidad**. O dicho de otra forma, la sanción a imponer al contribuyente debe adaptarse siempre a las circunstancias concretas del caso y debe guardar una debida proporción con el quebranto que la actuación del contribuyente haya causado a la Administración.

Ejemplo de lo que decimos es la [Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Murcia, de 23 de Noviembre de 2009](#), que anula una sanción de más de 143.000 euros impuesta a una empresa en un caso en que la actuación del contribuyente sólo había causado a la Hacienda Pública un perjuicio de en torno a 20.000 euros.

Y es que, según la Sentencia del TSJ de Murcia, *“...no puede perderse de vista que las normas deben ser interpretadas por la Administración conforme a criterios de proporcionalidad que impidan alcanzar soluciones poco razonables...”*

Para el Tribunal, la sanción a imponer debe guardar relación con el resultado de la liquidación que practique la Administración, es decir, al quebranto sufrido por la Administración, porque, si no es así, se produce un claro desequilibrio y un resultado injusto. En el caso en cuestión la sanción era, nada más y nada menos, que siete veces superior al importe de la liquidación.

En conclusión, **otro de los límites a la potestad de sancionar es el respeto al principio de proporcionalidad, de modo que la sanción a imponer guarde siempre una relación equitativa y justa con el perjuicio o quebranto económico sufrido por la Hacienda Pública, y que se determinará por la liquidación tributaria que se practique.**

Sabemos que la Administración Tributaria va a continuar aplicando la automaticidad y la desproporción a la hora de sancionar, pero esperamos que estas referencias jurisprudenciales supongan una ayuda adicional a nuestros usuarios para combatir los excesos sancionadores de la Hacienda Pública a la hora de defender sus intereses o los de sus clientes.

*Departamento Jurídico de [Supercontable.com](http://Supercontable.com)*

*Este Comentario es cortesía del Programa "[Asesor de Recursos](#)"*



## COMENTARIOS

**IRPF: Deducciones Autonómicas. No olvide su aplicación.**

Extractamos las deducciones autonómicas que pueden ser aplicadas en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2014, en función del lugar de residencia, y **siempre con los requisitos que se establecen en su normativa reguladora**. Luego tendrán derecho a deducción:

## ANDALUCÍA

- De **50 Euros por hijo** (menor de tres años o por incorporación a la unidad familiar) cuando se hubieren percibido ayudas de apoyo a las familias andaluzas por estos conceptos, durante 2014.
- De **30 euros** por los **contribuyentes que hayan percibido subvenciones** o ayudas económicas para la **adquisición o rehabilitación de vivienda habitual** que tenga la consideración de protegida conforme a la normativa de la CCAA.
- Del **2 por 100** de las cantidades satisfechas en la **adquisición o rehabilitación de la vivienda protegida** que constituya o vaya a constituir la residencia habitual.
- Del **3 por 100** de las cantidades satisfechas en la **adquisición o rehabilitación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la residencia habitual de personas **jóvenes**.
- Del **15 por 100** de las cantidades satisfechas por el **alquiler de la vivienda habitual** del contribuyente, con un máximo de 500 euros anuales.
- Del **20 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales de Sociedades Anónimas Laborales, Sociedades de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedades Cooperativas.
- **600 euros** por cada **hijo adoptado** e inscrito en el Registro Civil, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.
- **100 euros** por cada contribuyente que tenga la consideración legal de **persona con discapacidad** en grado igual o superior al 33 por 100
- **100 euros** para contribuyentes que sean padres o madres de familia monoparental en la fecha de devengo del impuesto.
- **100 euros** por cada **persona con discapacidad** que otorgue derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes
- Del **15 por 100**, con un máximo de 250 euros, del importe satisfecho por cuenta del empleador o empleadora a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de un empleado o empleada del hogar familiar, que constituya su vivienda habitual.
- **Hasta 200 euros** del importe satisfecho en concepto de gastos de defensa jurídica derivados de la relación laboral en procedimientos judiciales de despido, extinción de contrato y reclamación de cantidades.
- **100 euros** por el cónyuge o pareja de hecho con discapacidad.

## ARAGÓN



- **500 o 600 Euros** por el nacimiento de un tercer hijo o posterior; podrá aplicarse a partir del nacimiento de un segundo hijo, cuando éste o el primer hijo nacido o adoptado tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 % siempre que se cumplan los requisitos establecidos con carácter general.
- **150 euros** por el cuidado de personas dependientes que convivan con el contribuyente al menos durante la mitad del período impositivo.
- **15 por 100** del importe de las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas con finalidad ecológica a determinadas entidades.
- **3 por 100** de las cantidades satisfechas por la adquisición de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón
- **20 por 100** de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la suscripción de acciones por ampliación de capital del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil, con un importe máximo de deducción de 10.000 euros.
- **20 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación dedicadas a la investigación y desarrollo.
- **5 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda en núcleos rurales.
- **100 por 100** de las cantidades destinadas adquisición de libros de texto y material escolar.
- **10 por 100** de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda habitual.
- **30 por 100** de la parte de cuota íntegra autonómica del IRPF que corresponda a los rendimientos del capital inmobiliario, por arrendamiento de vivienda social.
- **75 euros** por cada contribuyente mayor de 70 años.
- **10 por 100** de los gastos satisfechos en primas de seguros individuales de salud.

## ASTURIAS

- **341 euros** por cada persona mayor de 65 años que conviva con el contribuyente durante más de 183 días al año en régimen de acogimiento sin contraprestación.
- **3 por 100** de las cantidades satisfechas en la adquisición o adecuación de la vivienda residencia habitual del contribuyente que acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100; también cuando su cónyuge, ascendientes o descendientes acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- **113 euros** por cada contribuyente que tenga derecho a percibir subvenciones o ayudas económicas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual que tenga la consideración de protegida.
- **20 por 100** del valor de las donaciones de fincas rústicas hechas a favor del Principado.
- **1.010 euros** por cada hijo adoptado siempre que el menor conviva con el declarante y se trate de una adopción de carácter internacional; también para familias numerosas de categoría especial.
- **505 euros** por cada hijo nacido o adoptado; para familias numerosas de categorías general.
- **303 euros** para familias monoparentales.
- **30 por 100** de las cantidades invertidas para la obtención de certificación de la gestión forestal sostenible.
- **126 ó 253 euros** por cada menor en régimen de acogimiento familiar.

## ILLES BALEARS

- **100 por 100** de los importes destinados a la adquisición de libros de texto por cada hijo que curse estudios.
- **50 euros** por contribuyente con edad sea igual o superior a 65 años.
- Por cada contribuyente y en su caso, por cada miembro de la unidad familiar, se pueden deducir las siguientes cantidades, si se cumplen los requisitos exigidos:
  - **80 euros** por discapacidad física o sensorial con grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %.
  - **150 euros** por discapacidad física o sensorial con grado igual o superior al 65 %.
  - **150 euros** con discapacidad psíquica de grado igual o superior al 33 %.
  - **600 euros** por cada hijo adoptado: nacional o internacional.
- **20 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales de Sociedades Anónimas, Sociedades Limitadas, Sociedades Anónimas Laborales o Sociedades Limitadas Laborales.
- **15 por 100** de los gastos satisfechos por tomador de seguro en concepto de primas de seguros individuales de salud.

## CANARIAS

- **10 por 100** del importe de las donaciones dinerarias puras y simples.
- **20 por 100** de las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentran en el territorio de Canarias.
- **10 por 100** de las cantidades destinadas a rehabilitación o reparación de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Canarias.
- **1.500 o 1.600 euros** por gastos de estudios.
- **300 euros** por trasladar la residencia habitual a otra isla del Archipiélago para realizar una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica.
- **1, 2 o 3 por 100 de** cantidades donadas en metálico a descendientes o adoptados menores de 35 años para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda habitual.
- **200, 400, 600 ó 700 euros** por cada hijo nacido o adoptado (según el hijo de que se trate).
- **300 euros** por cada contribuyente con discapacidad igual o superior al 33%.
- **120 euros** por cada contribuyente mayor de 65 años.
- **15 por 100** de cantidades satisfechas por gastos de guardería de niños menores de 3 años
- **200 euros** por familia numerosa de categoría general.
- **400 euros** por familia numerosa de categoría especial.
- **1,75 o 1,55 por 100** por cantidades destinadas a la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual.
- **0,75 por 100** de cantidades satisfechas por obras e instalaciones de adecuación a la vivienda por razón de discapacidad.
- **15 por 100** de las cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual.
- **100 euros** para los contribuyentes que perciban prestaciones de desempleo.

## CANTABRIA

- **10 por 100** de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda habitual.
- **100 euros** por cuidado de familiares.
- **15 por 100** de las cantidades satisfechas en obras realizadas en cualquier vivienda o viviendas de su propiedad.
- **15 por 100** de las cantidades donadas a fundaciones domiciliadas en Cantabria
- **240 euros** por acogimiento familiar de menores.
- **15 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en sociedades mercantiles.
- **10 por 100** por gastos y honorarios profesionales por la prestación de servicios sanitarios.
- **5 por 100** de las cantidades pagadas en concepto de cuotas a mutualidades o sociedades de seguros médicos no obligatorios.

### CASTILLA LA MANCHA

- **100, 500 ó 900 euros** por nacimiento o adopción de hijos.
- **300 euros** por cada ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por 100.
- **150 euros** para los contribuyentes mayores de 75 años.
- **150 euros** para los contribuyentes por el cuidado de cada ascendiente mayor de 75 años.
- **15 por 100** de las donaciones dinerarias destinadas a Organizaciones no gubernamentales, fundaciones, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad.
- **200 euros** por familia numerosa de categoría general.
- **400 euros** por familia numerosa de categoría especial.
- **15 por 100 de las donaciones dinerarias** con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación empresarial.
- **100 por 100** de cantidades satisfechas por gastos en la adquisición de libros de texto y por la enseñanza de idiomas.
- **500 o 600 euros** por acogimiento familiar no remunerado de menores.
- **600 euros** por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años o con discapacidad.
- **15 por 100** de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual.
- **20 por 100** por inversión en la adquisición de participaciones sociales en Sociedades Cooperativas de Castilla-La Mancha.

### CASTILLA Y LEÓN

- **300 ó 656 euros** por contribuyentes con distinto grado de discapacidad.
- **5 por 100** de cantidades satisfechas por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.
- **15 por 100 de las cantidades donadas a Fundaciones de Castilla y León** y para la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural.
- **15 por 100** de las cantidades donadas para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación.
- **15 por 100** por cantidades invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León.
- **15 ó 20 por 100** por alquiler de vivienda habitual para jóvenes.
- **10 por 100** por inversión en instalaciones medioambientales y de adaptación a personas con discapacidad en vivienda habitual.
- **7,5 por 100** de las cantidades satisfechas durante el ejercicio 2014 por la adquisición de la vivienda que vaya a constituir su residencia habitual.
- **20 por 100** para el fomento del emprendimiento.
- **246 ó 492 euros** por familia numerosa.
- Por nacimiento o adopción de hijos:
  - 710 euros si se trata del primer hijo.
  - 1.475 euros si se trata del segundo hijo.
  - 2.351 euros si se trata del tercer hijo o sucesivos.
- **50 ó 100 por 100** partos múltiples o adopciones simultáneas.
- **30 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo a la persona empleada del hogar para el cuidado de hijos.
- 100 por 100 de los gastos satisfechos de preinscripción, matrícula y gastos de asistencia en horario general y ampliado y los gastos de alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos, en Escuelas, Centros y Guarderías Infantiles.
- **750 euros** por disfrute del período del permiso de paternidad.
- **784 ó 3.625 euros** por gastos de adopción nacional o internacional.
- **15 por 100** por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar.

## CATALUÑA

- **150 euros** por el nacimiento o adopción de un hijo.
- **15 por 100** de las cantidades donadas a favor del Institut d'Estudis Catalans y de fundaciones o asociaciones que tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana.
- **25 por 100** por donativos a entidades que fomentan la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos.
- **10 por 100** de las cantidades satisfechas en concepto de alquiler de la vivienda habitual.
- El **importe de los intereses pagados** correspondientes a los préstamos concedidos mediante la Agencia de Gestión de Ayudas Universitarias y de Investigación para la financiación de estudios de máster y de doctorado.
- **150 o 300 euros** para contribuyentes que hayan quedado viudos en los ejercicios 2012, 2013 ó 2014.
- **1,5 por 100** de las cantidades satisfechas por la rehabilitación de la vivienda habitual.
- **15 por 100** por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio.
- **30 ó 50 por 100** de cantidades invertidas por un ángel inversor por la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación.
- **20 por 100** por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil.

## EXTREMADURA

- **3 por 100** de las cantidades satisfechas, excluidos los intereses, para la adquisición por jóvenes de una vivienda habitual.
- **150 euros** por cada ascendiente o descendiente con discapacidad física, psíquica o sensorial que tenga la consideración legal de personas con discapacidad en grado igual o superior al 65 por 100.
- **125 ó 250 euros** por acogimiento de menores.
- **300 euros** por hijo nacido por partos múltiples.
- **15 euros** por compra de material escolar para cada hijo o descendiente a cargo del contribuyente.
- **20 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales de Sociedades Anónimas, Sociedades de Responsabilidad Limitada, Sociedades Anónimas Laborales, Sociedades de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedades Cooperativas.
- **10 por 100** de las cantidades satisfechas por gastos de guardería para hijos menores de cuatro años.
- **100 euros** para contribuyentes viudos.

## GALICIA

- **300 ó 360 euros** por nacimiento o adopción de hijos.
- Entre **250 y 800 euros** por familia numerosa.
- **30 por 100** de las cantidades satisfechas por cuidado de hijos menores.
- **10 por 100** de las cantidades satisfechas a terceros por contribuyentes con discapacidad, de edad igual o superior a 65 años, que precisen ayuda de terceras personas.
- **30 por 100** de las cantidades satisfechas por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos.
- **10 por 100** de las cantidades satisfechas por alquiler de la vivienda habitual.
- **150 ó 300 euros** por acogimiento de menores.
- **20 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación.
- **20 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación.
- **15 por 100** de las cantidades invertidas en entidades cotizadas en el mercado alternativo bolsista.

## MADRID

- De **600 a 900 euros** por nacimiento o adopción de hijos.
- **600 euros** por cada niño adoptado con carácter internacional.
- De **600 a 900 euros** por acogimiento familiar de menores.
- **900 euros** por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o con discapacidad.
- **20 por 100** de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda habitual.
- Entre un **5 y un 15 por 100** por gastos educativos (escolaridad, idiomas, etc.).
- **10 por 100** del importe resultante de minorar la cuota íntegra autonómica en el resto de deducciones autonómicas aplicables en la Comunidad de Madrid, para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos.
- **20 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.
- **1.000 euros** para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de 35 años.
- **20 por 100** de las cantidades invertidas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil.

## MURCIA

- **5 por 100** de cantidades satisfechas en inversión en vivienda habitual por jóvenes menores de 35 años.
- **30 por 100** de las cantidades donadas para la protección del Patrimonio Histórico de la Región de Murcia.
- **15 por 100 de las** cantidades satisfechas por gastos de guardería de hijos menores de tres años.
- **10 por 100** de cantidades invertidas en instalaciones de recursos energéticos renovables.
- **20 por 100** de las cantidades invertidas en dispositivos domésticos de ahorro de agua.
- **20 por 100** de cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación.
- **20 por 100** de cantidades invertidas en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil.

## LA RIOJA

- **150 - 180 euros** por nacimiento o adaptación del segundo, tercero o sucesivos hijos.
- **3 por 100** de las cantidades satisfechas en adquisición de vivienda habitual para jóvenes.
- **7 por 100** de las cantidades satisfechas por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural.
- **5 ó 7 por 100** por cantidades invertidas en rehabilitación de la vivienda habitual.

## COMUNIDAD VALENCIANA

- **270 euros** por cada hijo nacido o adoptado.
- **224 a 275 euros** por nacimiento o adopción múltiples, con discapacidad.
- **300 euros** familia numerosa de categoría general.
- **600 euros** familia numerosa de categoría especial.
- **15 por 100** de cantidades destinadas a la custodia en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil de hijos menores de tres años.
- **418 euros** por cada hijo mayor de tres años y menor de cinco años.
- **179 euros** por cada contribuyente discapacitado de edad igual o superior a 65 años.
- **179 euros** por ascendientes mayores de 75 años o mayores de 65 años que sean discapacitados.
- **153 euros** por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar.
- **5 por 100** de las cantidades satisfechas primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años.
- **5 por 100** de las cantidades satisfechas por adquisición de vivienda por personas con discapacidad.
- **102 euros** por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas.
- Entre un **15 – 25 por 100** de las cantidades satisfechas por arrendamiento de vivienda habitual.
- **5 por 100** por cantidades destinadas a inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual.
- **20 por 100** de las donaciones con finalidad ecológica.
- **10 por 100** por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano.
- **5 por 100** por donativos para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano.
- **10 por 100** por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana.
- **10 por 100** del importe de la cuota íntegra autonómica para contribuyentes con dos o más descendientes.
- **100 euros por cada hijo por** cantidades destinadas a la adquisición de material escolar.
- **10 por 100 por cantidades** satisfechas por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual.
- **270 euros** por cantidades procedentes de ayudas públicas de protección a la maternidad

**Departamento de Fiscalidad de RCR Proyectos de Software.**

[www.supercontable.com](http://www.supercontable.com)



**CONSULTAS FRECUENTES**

## ¿Qué es imputación de rentas inmobiliarias?

### CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Qué es imputación de rentas inmobiliarias?

### CONTESTACIÓN:

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre determinados bienes inmuebles urbanos, incluyendo las que se deriven de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles.

### Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias está condicionada a que los inmuebles cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se trate de bienes inmuebles urbanos y no se encuentren afectos a actividades económicas.
2. Que se trate de inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.
3. Que no generen rendimientos de capital como consecuencia del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles.
4. Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente. A estos efectos, se entiende que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos.
5. Que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.

### Determinación de la renta imputada

La renta imputable por cada inmueble urbano se realiza mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

1. Con carácter general se aplicará el 2 por 100 sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
2. El 1,1 por 100 para aquellos inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva posterior a 1 de enero de 1994.
3. Para aquellos inmuebles que carezcan de valor catastral o no hayan sido notificados al contribuyente a la fecha de devengo del impuesto el porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará sobre el 50 por 100 del valor de los mismos que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicho valor será el mayor de los dos siguientes: el precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble; o el valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

Cuando un inmueble se adquiera o transmita en el transcurso de un ejercicio o haya estado arrendado o afecto a una actividad económica durante parte de un año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante parte de un ejercicio, la renta imputable será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.

En los supuestos de derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles, la imputación deberá efectuarla el titular del derecho real, aplicando el porcentaje del 2 por 100 o 1,1 por 100, según proceda, al resultado de prorratear el valor catastral del bien inmueble en función de la duración anual del período de aprovechamiento.

Cuando la titularidad de un bien inmueble corresponda a varias personas, la imputación de la renta que se derive del mismo se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.





## ¿Cuáles son las reducciones por discapacidad aplicables en el IRPF de 2014?

### CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Cuáles son las reducciones por discapacidad aplicables en el IRPF de 2014?

### CONTESTACIÓN:

#### **RENDIMIENTOS DEL TRABAJO**

Las reducciones por la obtención de rendimientos netos del trabajo que, con carácter general (sea o no discapacitado el perceptor), establece la Ley son:

- Reducción por rendimientos del trabajo. Oscila entre 4.080 € y 2.652 € anuales, dependiendo de la cuantía de dichos rendimientos y de la obtención de otras rentas distintas de las del trabajo.
- Reducción por prolongación de la actividad laboral. Consiste en un incremento del 100% de la reducción anterior. Es aplicable a los trabajadores activos mayores de 65 años que prolonguen la actividad laboral o estatutaria. Se entenderá como trabajador activo aquel que perciba rendimientos del trabajo como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona física o jurídica.
- Reducción por movilidad geográfica. Consiste igualmente en un incremento del 100% de la reducción por rendimientos del trabajo. Tienen derecho a ella los contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio. Es aplicable en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Los trabajadores activos discapacitados, además de las reducciones anteriores que les correspondan, tendrán derecho a la **reducción por discapacidad de trabajadores activos**, según el siguiente detalle:

<b>Grado de discapacidad</b>	<b>Reducción por discapacidad de trabajadores activos</b>
Igual o superior al 33% e inferior al 65%	3.264 €
Igual o superior al 33% e inferior al 65% que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida	7.242 €
Igual o superior al 65 %	7.242 €

La reducción por discapacidad de trabajadores activos se aplica cuando en cualquier momento del periodo impositivo concurren estas dos circunstancias simultáneamente:

- Tener el grado de discapacidad exigido.
- Ser trabajador activo.

Como consecuencia de la aplicación de las reducciones por la obtención de rendimientos netos del trabajo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

#### **RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

- El contribuyente que en el ejercicio de la actividad económica pueda aplicar la reducción especial establecida para determinados rendimientos en actividades en estimación directa, podrá, a su vez, adicionalmente y si es persona con discapacidad, minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.264 € anuales, o en 7.242 € si acredita necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.
- En las actividades económicas que tributen en régimen de estimación objetiva, el personal no asalariado con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, se computa al 75%. A estos efectos, se tomará la situación existente a la fecha de devengo. El módulo personal asalariado, se computará al 40% cuando se trate de un discapacitado en grado igual o superior al 33%. Si se obtiene el grado de discapacidad a lo largo del periodo impositivo, el cómputo del 40% se efectuará respecto de la parte del periodo en que se cumpla dicha circunstancia. En el caso de discapacidad igual o superior al 33%, el índice corrector por nueva actividad será del 60% si se trata del primer año de inicio, o del 70% si se trata del segundo año de ejercicio de actividad.



## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Qué es imputación de rentas inmobiliarias?

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Qué es imputación de rentas inmobiliarias?

#### CONTESTACIÓN:

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre determinados bienes inmuebles urbanos, incluyendo las que se deriven de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles.

#### Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias está condicionada a que los inmuebles cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se trate de bienes inmuebles urbanos y no se encuentren afectos a actividades económicas.
2. Que se trate de inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.
3. Que no generen rendimientos de capital como consecuencia del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles.
4. Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente. A estos efectos, se entiende que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos.
5. Que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.

#### Determinación de la renta imputada

La renta imputable por cada inmueble urbano se realiza mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

1. Con carácter general se aplicará el 2 por 100 sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
2. El 1,1 por 100 para aquellos inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva posterior a 1 de enero de 1994.
3. Para aquellos inmuebles que carezcan de valor catastral o no hayan sido notificados al contribuyente a la fecha de devengo del impuesto el porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará sobre el 50 por 100 del valor de los mismos que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicho valor será el mayor de los dos siguientes: el precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble; o el valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

Cuando un inmueble se adquiera o transmita en el transcurso de un ejercicio o haya estado arrendado o afecto a una actividad económica durante parte de un año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante parte de un ejercicio, la renta imputable será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.

En los supuestos de derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles, la imputación deberá efectuarla el titular del derecho real, aplicando el porcentaje del 2 por 100 o 1,1 por 100, según proceda, al resultado de prorratear el valor catastral del bien inmueble en función de la duración anual del período de aprovechamiento.

Cuando la titularidad de un bien inmueble corresponda a varias personas, la imputación de la renta que se derive del mismo se considerará obtenida por cada una de ellas en



## ARTÍCULOS

### Principales novedades tributarias introducidas por el Real Decreto-Ley 6/2015, de 14 de mayo, por el que se adoptan otras medidas de carácter tributario.

Principales novedades tributarias introducidas por el Real Decreto-Ley 6/2015, de 14 de mayo, por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de crédito en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas de carácter tributario.

[Agencia Estatal de la Administración Tributaria \(aeat.es\)](http://www.aeat.es)

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

---

### Reglas especiales de cuantificación de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes:

El artículo 15 del Real Decreto-Ley añade, con efectos desde el 1 de enero de 2013, una nueva disposición adicional cuadragésima cuarta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la que se establecen reglas especiales de cuantificación de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes.

#### I. Contribuyentes que hayan percibido compensaciones, a partir de 1 de enero de 2013, en virtud de los acuerdos celebrados con las entidades emisoras de la deuda subordinada o de las participaciones preferentes:

La situación de hecho estándar en la que se encuentran estos contribuyentes se muestra a través del siguiente ejemplo:

- Originariamente se adquieren participaciones preferentes por un valor de adquisición de 18.500.
- Los primeros años se cobraron los cupones anuales. Cupón anual 1.200 € anuales.
- Posteriormente las participaciones preferentes fueron canjeadas por obligaciones o por acciones, cuya valoración era de 15.000 €
- Estas nuevas obligaciones o acciones han sido transmitidas por los contribuyentes. El valor de transmisión es de 13.000 €
- Finalmente, se alcanza un acuerdo con la entidad financiera por el que esta compensa al contribuyente con una determinada cantidad, 5.000 €

La tributación que corresponde a todas estas operaciones hasta la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley es la siguiente:

#### Cobro de cupones:

Estos cupones son *rendimientos del capital mobiliario*. Se integraron 1.200 € anuales en la base imponible del ahorro.

### Canje o conversión:

El canje genera siempre un rendimiento del capital mobiliario, negativo en estos casos, por la diferencia entre el valor de los nuevos títulos (sean obligaciones u acciones) y el de las participaciones preferentes originales. Este Rendimiento se integra en la base imponible del ahorro.

Valor de las nuevas acciones u obligaciones.....	15.000
(-) Valor de adquisición de las preferentes.....	18.500
<i>Rendimiento</i> .....	- 3.500

### Venta de las nuevas obligaciones o acciones:

Precio venta nuevas acciones u obligaciones.....	13.000
(-) Valor de las nuevas acciones u obligaciones.....	15.000
<i>Renta</i> .....	- 2.000

Aquí habrá que distinguir los siguientes supuestos:

1. Si los nuevos títulos han sido *obligaciones la renta generada por su transmisión será un rendimiento del capital mobiliario* que se integrará en la base imponible del ahorro.
2. Si los nuevos títulos han sido *acciones la renta generada por su transmisión será una pérdida patrimonial*. Esta pérdida se integrará:
  - a. En la base imponible del ahorro si ha transcurrido más de un año desde que se adquirió la misma con el canje.
  - b. En la base imponible general si ha transcurrido menos de un año.

### Percepción de la compensación derivada del acuerdo:

Esta compensación generará un *rendimiento del capital mobiliario* que se integrará en la base imponible del ahorro.

<i>Rendimiento</i> .....	+ 5.000
--------------------------	---------

Como puede observarse el resultado económico global de las operaciones de compra-venta y compensación generan un resultado conjunto de:

Cantidades percibidas por el contribuyente:	18.000
Valor de transmisión final.....	13.000
Compensación.....	5.000
(-) Cantidades satisfechas por el contribuyente:	(-) 18.500

Valor de adquisición inicial.....18.500

Resultado global.....- 500

No obstante, desde el punto de vista fiscal Este resultado de – 500 se descompone en tres rentas:

1. Rendimiento capital mobiliario (BIA)	– 3.500
2. Rendimiento capital mobiliario (BIA) o Pérdida patrimonial (BIA ó BIG)	– 2.000
3. Rendimiento capital mobiliario (BIA)	+ 5.000
<b>Total</b>	<b>- 500</b>

En el caso de que estas tres rentas se integren en la base imponible del ahorro por ser rendimientos del capital o pérdidas patrimoniales a más de un año, pueden compensarse íntegramente unas con otras, desde el 1 de enero de 2014, en virtud de lo establecido en la nueva disposición adicional trigésima novena de la Ley incorporada por el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio.

No obstante, en el caso de que los títulos recibidos a cambio de las participaciones preferentes hubiesen sido acciones y estas se hubiesen transmitido antes de un año, la pérdida patrimonial se integra en la base imponible general por lo que no puede compensarse con estas otras rentas.

El presente Real Decreto-Ley establece que los contribuyentes que hayan percibido estas compensaciones podrán optar por dar a estas rentas cualesquiera de los siguientes tratamientos:

#### 1ª alternativa:

Declarar un único rendimiento del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro en el momento de percibir la compensación por la diferencia entre:

Compensación + valor de transmisión final de obligaciones o acciones  
 (-) La inversión inicial en preferentes

En nuestro ejemplo:

5.000 + 13.000

(-) 18.500

**- 500**

En este caso, si el contribuyente ya hubiese declarado las rentas derivadas del canje y de la venta presentará autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses, ni recargo alguno.

#### 2ª alternativa:

Aplicar las normas generales del Impuesto anteriormente expuestas. No obstante, en este caso podrán minorar el rendimiento del capital mobiliario derivado de la

compensación + 5.000, en el importe de la pérdida patrimonial de la base imponible general derivada de la venta de acciones en menos de un año - 2.000, que no haya podido ser compensada a través del procedimiento general de integración y compensación de rentas.

## II. Contribuyentes titulares de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos hayan sido declarados nulos mediante sentencia judicial:

En estos casos, los contribuyentes habrán ido declarando todas las operaciones anteriores. Al declararse judicialmente la nulidad de sus contratos estos quedan sin efecto restituyéndose mutuamente las partes sus prestaciones.

Al quedar sin efecto estas operaciones también debe deshacerse su tributación mediante la presentación de las correspondientes solicitudes de rectificación de sus autoliquidaciones con solicitud, en su caso, de la devolución de ingresos indebidos.

De forma excepcional se establece que esta devolución podrá solicitarse aunque se trate de ejercicios prescritos. Esta previsión resultará aplicable sobre todo en el caso de las autoliquidaciones en las que se consignaron los cupones cobrados durante los primeros años.

Para posibilitar la aplicación de estas reglas especiales el contribuyente presentará el formulario, que a estos efectos estará disponible en la sede electrónica de la AEAT, en el que se hará constar la opción elegida para la nueva cuantificación de las rentas derivadas de deuda subordinada y de participaciones preferentes, apartados 1 o 2 de la disposición adicional cuadragésima cuarta de la Ley del IRPF, así como las declaraciones de IRPF afectadas por la misma.



## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Qué es imputación de rentas inmobiliarias?

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Qué es imputación de rentas inmobiliarias?

#### CONTESTACIÓN:

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre determinados bienes inmuebles urbanos, incluyendo las que se deriven de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles.

#### Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias está condicionada a que los inmuebles cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se trate de bienes inmuebles urbanos y no se encuentren afectos a actividades económicas.
2. Que se trate de inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.
3. Que no generen rendimientos de capital como consecuencia del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles.
4. Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente. A estos efectos, se entiende que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos.
5. Que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.

#### Determinación de la renta imputada

La renta imputable por cada inmueble urbano se realiza mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

1. Con carácter general se aplicará el 2 por 100 sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
2. El 1,1 por 100 para aquellos inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva posterior a 1 de enero de 1994.
3. Para aquellos inmuebles que carezcan de valor catastral o no hayan sido notificados al contribuyente a la fecha de devengo del impuesto el porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará sobre el 50 por 100 del valor de los mismos que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicho valor será el mayor de los dos siguientes: el precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble; o el valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

Cuando un inmueble se adquiera o transmita en el transcurso de un ejercicio o haya estado arrendado o afecto a una actividad económica durante parte de un año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante parte de un ejercicio, la renta imputable será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.

En los supuestos de derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles, la imputación deberá efectuarla el titular del derecho real, aplicando el porcentaje del 2 por 100 o 1,1 por 100, según proceda, al resultado de prorratear el valor catastral del bien inmueble en función de la duración anual del período de aprovechamiento.

Cuando la titularidad de un bien inmueble corresponda a varias personas, la imputación de la renta que se derive del mismo se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

---

© RCR Proyectos de Software

Tlf.: 967 60 50 50

Fax: 967 60 40 40

E-mail: [asistencia@supercontable.com](mailto:asistencia@supercontable.com)