



## FISCALIDAD DE LA EMPRESA Y DEL EMPRESARIO 2014

2014

**Profesor:**  
**José Antonio de Echagüe**



Esta publicación está bajo licencia Creative Commons Reconocimiento, No comercial, Compartirigual, (by-nc-sa). Usted puede usar, copiar y difundir este documento o parte del mismo siempre y cuando se mencione su origen, no se use de forma comercial y no se modifique su licencia. Más información: <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/3.0/>

## Índice

Capítulo I. Fiscalidad y Forma Jurídico Mercantil.....	4
Capítulo II. Aspectos tributarios de la Empresa.....	40
Capítulo III. Alta fiscal .....	58
Capítulo IV. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) .....	64
Capítulo V. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD..	93
Capítulo VI. Retenciones fiscales a terceros .....	99
Capítulo VII. Tributación de Resultados Empresariales .....	116
Capítulo VIII. Impuesto sobre Sociedades.....	135
Normas legales y fiscales .....	175

1

## CAPÍTULO I

### FISCALIDAD Y FORMA JURÍDICO MERCANTIL

*Sumario. Formas Jurídicas Empresariales. Empresario Individual. Emprendedor de Responsabilidad Limitada. Entidades sin personalidad jurídica propia. Sociedades mercantiles. Órganos de Administración. Formas societarias especiales. Sociedad Limitada versus Sociedad Anónima. Dividendos. Grupos Empresariales. Formas de cooperación inter empresarial. Obligaciones registrales. Registro de la Propiedad Industrial. Internet. Obligaciones de Contabilidad. Presentación de Cuentas anuales. Régimen de Trabajadores Autónomos. Protocolo Familiar*

Al abordar el estudio de la fiscalidad de la Empresa son muchas las cuestiones que se suscitan, pero muy en particular deben destacarse las derivadas de la dualidad empresa - propiedad que se da en todo tipo de empresas, aunque de manera muy acusada en las empresas familiares, con aparición de situaciones que afectan a ambas instancias de forma no siempre convergente.

El análisis de la problemática fiscal de la empresa ha de atender por tanto a cuantos aspectos tributarios afecten a la “empresa” y a la “propiedad”, así como a los conflictos de intereses que pueden aparecer. Entre los aspectos que mayor efecto producen en la fiscalidad de la empresa han de señalarse los que se refieren a su estructura jurídico-mercantil y patrimonial.

#### 1) FORMAS EMPRESARIALES

La forma jurídico-mercantil que adopte una empresa tiene una importancia decisiva a la hora de determinar los parámetros fiscales de la misma, así como para diseñar una adecuada planificación tributaria. En el caso de que la empresa tenga carácter familiar esto es tanto o más importante debido a que, con frecuencia, la forma jurídica de la misma condiciona la adopción de estrategias y la búsqueda de soluciones. Ello sin contar con que la forma jurídica tiene, como es bien sabido, notable importancia en otros aspectos muy relevantes, como la seguridad jurídica, la separación o confusión entre patrimonio empresarial y familiar, el organigrama de la empresa, etc.

Las forma jurídicas actualmente posibles son numerosas y el intentar analizarlas desbordaría el marco que nos proponemos. En esencia las formas principales son:

1. Formas individuales
  - 1.1. Empresa Individual.
  - 1.2. Modalidad: Emprendedor de Responsabilidad Limitada
  - 1.3. Profesional independiente
  - 1.4. Agricultor/ ganadero
2. Formas colectivas
  - 2.1 Entidades sin personalidad jurídica propia.
    - 2.1.1 Comunidad de Bienes (CB)
    - 2.1.2 Sociedad Civil (SC)
  - 2.2 Entidades con plena personalidad jurídica propia
    - 2.2.1 Sociedades Mercantiles
      - 2.2.1.1 Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL)
      - 2.2.1.2 Sociedad Anónima (SA)
      - 2.2.1.3 Otras sociedades mercantiles
    - 2.2.2 Sociedades Cooperativas
    - 2.2.3 Otras formas jurídicas (Asociaciones, Fundaciones, etc.)

En esencia, las diferentes formas jurídicas que puede adoptar la empresa se pueden agrupar en tres categorías con particularidades mercantiles y fiscales bien diferenciadas

### **a) Empresa Individual**

Un altísimo porcentaje de empresas adoptan la forma de “Empresa Individual”, que, erróneamente, suele identificarse como “autónomo”.

En la Empresa Individual el titular de la actividad es una persona física que, por su cuenta y riesgo, asume los resultados de la misma, respondiendo personalmente de las deudas contraídas con todo su patrimonio actual y futuro. Para ser Empresario no se requieren requisitos especiales, salvo ser persona mayor de edad o emancipada, con plena capacidad y libre disposición de sus bienes. Existen algunas limitaciones, como las que afectan al quebrado, y prohibiciones a algunas profesiones o cargos (magistrados, notarios, jueces, fiscales).

El Empresario asume personal y directamente cuantas obligaciones y responsabilidades le impone el Código de Comercio, el Código Civil y las normas laborales, fiscales y de Seguridad Social, vigentes, así como las más específicas derivadas de normativa medioambiental, de residuos, seguridad, etc.

Obviamente existe una confusión jurídica entre el patrimonio privado o personal y el afecto al negocio, aunque fiscalmente tengan estatuto diferenciado. Si el Empresario está casado en

“régimen de gananciales” los bienes comunes responden de las resultas del negocio, ya que, salvo que conste expresamente lo contrario, se entiende que su cónyuge otorga su consentimiento a tal responsabilidad solidaria.

Esta responsabilidad puede reducirse si el matrimonio se rige por el “régimen de separación de bienes”. También se pueden aplicar los preceptos del Código de Comercio a fin de que el cónyuge no empresario haga constar en el Registro Mercantil la separación de responsabilidades respecto a las deudas contraídas por el cónyuge empresario y su no consentimiento a que se vean afectados los bienes comunes.

En consecuencia, el régimen matrimonial de los propietarios (Gananciales, Separación de Bienes, Participación, regímenes especiales de tipo foral) es cuestión de la mayor importancia para la Empresa Familiar. En el Régimen de Gananciales, aunque no está prohibido, carece de virtualidad práctica y de efectos fiscales el que el cónyuge empresario contrate al otro, o le alquile una local común. Sin embargo tal cosa sí tiene consecuencias, incluso tributarias, en caso de matrimonios en Régimen de Separación de Bienes: el cónyuge empresario puede poner un sueldo al otro cónyuge o pagarle una renta por el alquiler de un local, etc.

Ha de tenerse en cuenta que en determinadas Comunidades Autónomas y Nacionalidades Históricas existen regímenes civiles forales que afectan de manera importante a todo el Derecho de familia, y muy especialmente al régimen económico del matrimonio. Citemos por ejemplos los regímenes matrimoniales catalán, mallorquín, valenciano y aragonés, entre otros.

Como más adelante se examina desde septiembre de 2013 existe la posibilidad de que un empresario individual limite su responsabilidad mediante la figura del “Emprendedor de Responsabilidad Limitada”.

Fiscalmente los resultados de la actividad empresarial o profesional tributan en la Base del IRPF del titular de la actividad, entendiéndose por tal, salvo prueba en contrario, quien tenga a su nombre el Alta en IAE o Licencia, aún en caso de matrimonios en régimen de gananciales. Según el tipo de actividad, los rendimientos pueden determinarse en Régimen de Estimación Directa o en Régimen de Estimación Objetiva por Módulos.

Por supuesto corresponderá al empresario la presentación de las declaraciones por IVA, IGIC, retenciones a terceros, etc. bajo su directa y personal responsabilidad.

El empresario individual puede tener socios cuenta partícipes. Un contrato de cuentas en participación se suscribe entre un empresario gestor y uno o varios cuenta - partícipes que, a cambio de un capital o de algún tipo de aportación, participan en un cierto porcentaje en los resultados - favorables o adversos- de la actividad de aquel. Jurídicamente el único responsable frente a terceros es el socio gestor, no los socios cuenta partícipes. Los beneficios que reciban los cuenta partícipes tienen fiscalmente un tratamiento similar al de los dividendos.

### Emprendedor de Responsabilidad Limitada (ERL)

Ley 14/2013 de 27 de septiembre, *Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización*, ha introducido la forma de Empresario o Emprendedor de Responsabilidad Limitada” (ERL).

Las características principales del ERL son las siguientes:

- 1) Se aplica exclusivamente a personas físicas, que pretendan realizar a su nombre y por su cuenta actividades empresariales o profesionales, excluyendo por tanto a quienes quieran ejercer actividades mediante figuras tales como Comunidad de Bienes o Sociedad Civil con otras personas. Lo más importante es que tal y como está redactada la norma no está nada claro que los Empresarios Individuales (EI) ya establecidos cuando entre en vigor la norma puedan acogerse la nueva figura del ERL, si se reserva a “nuevos” emprendedores.
- 2) La limitación de responsabilidad patrimonial del ERL se reduce a su vivienda habitual, siempre que la misma no supere un valor de 300.000 euros según normas del ITP y AJD, y no se afecte al negocio. No alcanza a otros bienes del titular del negocio estén o no afectos al mismo. Es decir que el empresario o profesional que pretenda ser ERL no podrá domiciliar su actividad en su residencia habitual, cosa muy normal y con frecuencia aconsejable, ya que ello comporta su afectación al menos parcial a la actividad. En poblaciones con población superior a 1,5 M. se aplica coeficiente 1,5 por lo que la vivienda podrá alcanzar hasta 450.000 euros.
- 3) Las deudas frente a las que no responderá la vivienda son las derivadas de su actividad empresarial o profesional. No se podrá beneficiar de esta limitación si se acredita en sentencia que actuó con fraude o negligencia grave o en caso de concurso culpable. Y tampoco se extiende a sus deudas de derecho público, y por tanto a las tributarias que adquiera con las diferentes haciendas estatal, autonómica y local, y con la Seguridad Social. No obstante en caso de embargo de la vivienda habitual de un trabajador autónomo en general (sea o no ERL) por deudas tributarias o gestionadas por la administración tributaria, el mismo queda condicionado a que no existan otros bienes ejecutables y a otros requisitos y plazos.
- 4) El ERL debe inscribirse mediante previa acta notarial en el Registro Mercantil, indicando en su inscripción la vivienda a la que se refiera. También se inscribe esta circunstancia en el Registro de la Propiedad en la que figure inscrita la vivienda, mediante comunicación al RP del RM. Las tasas y aranceles registrales se limitan a 40 € en RM y 20 € en RP. Los trámites necesarios para la inscripción registral del emprendedor de responsabilidad limitada se podrán realizar en los Puntos de Atención al Emprendedor (PAE) con tramitación telemática.

- 5) En toda su documentación el empresario o profesional deberá indicar las siglas ERL.
- 6) El ERL deberá formular anualmente y depositar en el Registro Mercantil cuentas anuales, de forma similar a las sociedades mercantiles, e incluso en ciertos casos auditar esas cuentas, si bien se dice que reglamentariamente se aligerarán estas obligaciones para quienes determinen sus rendimientos en el Régimen de Estimación Objetiva por Módulos. Si pasan 7 meses desde el cierre del ejercicio sin depositar cuentas se pierde la limitación de responsabilidad.

### **b) Entidades sin personalidad jurídica propia**

Con esta escasamente afortunada fórmula suele denominarse a aquellas entidades colectivas como las Comunidades de Bienes (CB), Sociedades Civiles (SC) y otras análogas. Las normas fiscales suelen referirse a las mismas como “entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria”.

Su constitución es sencilla y normalmente no requiere escritura pública, ni capitales mínimos, ni se inscriben en el Registro Mercantil. Se regulan por lo dispuesto en su propio documento constitutivo, con arreglo a lo establecido en el Código Civil. A las operaciones mercantiles que realicen les será de aplicación la normativa derivada del Código de Comercio.

Al no tener una personalidad jurídica diferenciada de sus socios, comuneros o partícipes, éstos responden de forma solidaria entre ellos de las deudas originadas por la actividad de la entidad. En caso de que el socio o partícipe esté casado en “régimen de gananciales” es de aplicación cuanto antes señalamos.

Estas entidades tributarán según las normas del IRPF, con algunas limitaciones, en Régimen de Atribución de Rentas a sus socios, partícipes o comuneros. En esencia:

- La entidad como tal no presenta declaraciones de Renta ni de Sociedades, ni anual ni trimestralmente, sino que son sus socios o comuneros quienes deben integrar en sus bases de Renta la parte de los resultados que les corresponda, con la naturaleza (empresarial, profesional, agrícola, etc.) que tuviese en la entidad de origen, y se deducirán en su cuota las retenciones que la entidad haya soportado.
- Los socios o comuneros presentarán por el hecho de serlo declaraciones trimestrales de pagos fraccionados, por la parte de base que les corresponda. La parte de cada socio será el porcentaje o proporción que se establezca en el documento fundacional. Los partícipes



pueden establecer cláusulas de reparto, en función de horas trabajadas o similares, siempre que resulten claras y comprobables.

- La determinación de la Base Imponible de IRPF atribuible a los socios o comuneros se hará en los mismos Regímenes de Estimación (Estimación Directa o por Módulos) que los empresarios individuales, y siguiendo sus mismas normas,
- Conviene recordar que si un empresario, profesional o sociedad paga ciertas rentas sometidas a retención a una Comunidad de Bienes o Sociedad Civil, debe practicar las mismas retenciones que si el preceptor fuese empresario o profesional. Es el caso de rentas de alquiler de locales, honorarios profesionales, rentas agrarias, etc.
- Si la totalidad de los partícipes de una entidad de este tipo son sociedades o no residentes, entonces no tributan por IRPF, sino por los Impuestos sobre Sociedades o de No Residentes, con normas peculiares.

Las Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles sí deben presentar por sí mismas (y no sus socios) declaraciones liquidaciones por IVA o por IGIC, así como de Retenciones practicadas a terceros, cuotas de Seguridad Social de empleados, etc.

Las CB y SC deben presentar anualmente, en el mes de febrero, una declaración informativa de resultados y partícipes referida al ejercicio anterior (modelo 184).

En Empresas Familiares, pero no solo en ellas, en muy frecuente la utilización de estas formas jurídicas. Para negocios sencillos, con niveles de riesgo razonables, pueden ser formas aconsejables ya que ofrecen interesantes ventajas comparativas:

- Son de sencilla, rápida y económica creación y tramitación.
- Igualmente, su liquidación es sencilla. Si se desea convertirlas en sociedad mercantil (en especial en S. L.) no aparecen especiales problemas.
- Permiten la elección entre los Regímenes de Estimación Directa o de Módulos.
- Permiten repartir la carga fiscal en el IRPF de varios miembros de la familia lo que, dado el carácter progresivo de su escala, supone un menor gravamen conjunto.

### **c) Sociedades Mercantiles.**

Es cada vez más importante el número de empresas que adoptan la forma de Sociedad Mercantil. En la casi totalidad de los casos se adopta forma de Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL), o forma de Sociedad Anónima (SA), siendo muy infrecuente la utilización de otras formas societarias como la Sociedad Regular Colectiva o la Sociedad Comanditaria. Desde el 1 de septiembre de 2010 las SL y SA se rigen por Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital,

aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio (BOE del 3/7/2010), que sustituye a las anteriores leyes de SA y de SL entre otras normas mercantiles. Modificada por la Ley 25/2011.

Las notas diferenciales que por lo general animan a adoptar la forma de SL o de SA son evidentes, aunque la Ley de Sociedad de Capital las ha atenuado en varios aspectos

- En primer lugar la seguridad jurídica que aporta la limitación de responsabilidad propia de estas sociedades, por la separación patrimonial entre la sociedad y sus socios o accionistas, frente a la responsabilidad ilimitada del Empresario Individual. (con la excepción antes comentada del “Emprendedor de Responsabilidad Limitada”).
- La sociedad crea un espacio económico y financiero separado que permite no solo una mayor seguridad jurídica sino una mayor flexibilidad.
- Al ser personas jurídicamente diferenciadas la sociedad y sus socios existe la posibilidad de operaciones entre una y otros, perfectamente legítimas, aún cuando fiscalmente deban ser objeto de un cuidado especial por ser “vinculadas”. Los socios, normalmente miembros de la familia, pueden ser, en relación con la propia sociedad: trabajadores, directivos, arrendadores de locales, prestamistas, titulares de marcas, patentes, derechos de propiedad intelectual, etc.
- Desde el punto de vista fiscal, no son los socios, sino la propia sociedad quien tributa por sus rendimientos en el Impuesto sobre Sociedades. Los socios o accionistas sólo tributarán en la medida en que la sociedad reparta beneficios (dividendos).

Pero hay que advertir que no todo son ventajas en las sociedades respecto a otras formas empresariales, especialmente en pequeñas empresas, por lo que en cada caso debe analizarse la más conveniente.

- La creación, mantenimiento y administración de una sociedad es más compleja y más costosa, con especiales exigencias registrales, contables y fiscales.
- Los préstamos o créditos que los socios otorguen a la sociedad son deuda de esta última, y debe ser reintegrada. Pero se consideran “deuda subordinada”, lo que significa que en caso de liquidación, sea o no concursal, su cobro queda pospuesto a las demás deudas y solo antecede al propio capital.
- Para niveles modestos de facturación y de resultados, la tributación en Impuesto sobre Sociedades puede ser superior a la del IRPF. Un Empresario Individual, e incluso una CB, pueden acogerse, si les conviene, al Régimen de Estimación Objetiva por Módulos, lo que no es posible para una sociedad.

La ventaja de la limitación de responsabilidad y de separación patrimonial que ofrecen las sociedades mercantiles tiene ciertos límites, especialmente acusados en las empresas de carácter familiar o con pocos socios:

- En primer término, si bien los socios como tales no responden de las deudas sociales, no es menos cierto que normalmente tienen comprometido su patrimonio personal al aparecer como avalistas o garantes de operaciones bancarias o de crédito a favor de su empresa.
- Los Administradores de la sociedad (que suelen ser socios y miembros de la familia) asumen las responsabilidades propias de tales cargos. Tales responsabilidades, que son solidarias para todos los Administradores si fuesen varios, son muy importantes y conviene tenerlas presentes:

En consecuencia, debe advertirse que en empresas con forma societaria los miembros de una y otra pueden resultar afectados en su patrimonio personal, por los motivos señalados, y a través de la responsabilidad solidaria de los cónyuges en el Régimen de Gananciales tales responsabilidades pueden tener un amplio alcance. Todo lo cual aconseja adoptar cuantas medidas cautelares sean precisas.

Desde la perspectiva tributaria, las sociedades tributan en el Impuesto sobre Sociedades, que más adelante se examinará. No obstante, es importante señalar que en las E. F. Suelen aparecer dos tipos diferenciados de sociedades

- Las sociedades con actividades empresariales.
- Las sociedades de tipo patrimonial (cuyo régimen fiscal se ha extinguido el 1.1.2007, pero que siguen teniendo efectos tributarios)

Como veremos, la diferencia entre unas y otras es importante. Obedecen a necesidades y planteamientos bien diferenciados y de relevancia en la planificación financiera, mercantil y fiscal de la empresa.

#### **d) Órganos de Administración Societaria**

En toda sociedad es de la mayor importancia una correcta definición del órgano que ostente la administración social. Por otra parte, ya hemos comentado las serias responsabilidades que incumben a los administradores.

En general, el Órgano de Administración de una sociedad mercantil puede adoptar diferentes formas, según el siguiente esquema:

- Administrador Único.
- Dos o más Administradores que, a su vez, pueden ser mancomunados o solidarios.
- Órgano Colegiado, formado por tres o más Administradores, y denominado comúnmente Consejo de Administración.
- Pueden designarse Administradores suplentes.

En caso de encomendarse la administración social a un Consejo de Administración, éste debe regular su composición y funcionamiento. En general el Consejo de Administración se compone de:

- Presidente. Puede designarse a uno o varios vicepresidentes.
- Secretario. Puede designarse a un vicesecretario.
- Vocales.

No es infrecuente que, en el seno del Consejo, se designe a uno o varios Consejeros Delegados, en quienes se delegan todas o parte de las facultades del Consejo, salvo, en todo caso, las legalmente indelegables.

El cargo de Administrador puede ser o no retribuido. Si lo es, debe constar tal circunstancia en los Estatutos Sociales, incluso la fórmula concreta de retribución fijada. Es importante que esta fórmula retributiva esté bien definida ya que en otro caso la AEAT podría no considerarla como gasto fiscalmente deducible.

Pueden designarse precautoriamente administradores sustitutos

Es perfectamente posible que los Estatutos establezcan la figura del Presidente de Honor o de Presidente Fundador a favor de personas relevantes que fundaron la empresa o tuvieron un papel determinante en su desarrollo. Es una figura muy interesante de cara a la sucesión de la Empresa Familiar. Nada impide que los Estatutos fijen una asignación económica o una pensión al Presidente de Honor, e incluso que se le reconozca algún papel como el de asistir a Consejos o Juntas, o el de mediar en conflictos, o incluso el de designar árbitros.

Independientemente, la sociedad puede tener apoderados no administradores, designados con mayores o menores facultades, por el Administrador, el Órgano de Administración, o el Consejero Delegado.

Como ya hemos indicado más arriba, los Administradores sociales asumen unas importantes responsabilidades, de forma solidaria si fuesen varios:

- a) El administrador tiene todas las obligaciones generales que el Código Civil y el Código de Comercio imponen a los administradores y gestores de bienes ajenos.
- b) Las propias Leyes de las SA y SL y la actual de Sociedades de capital imponen obligaciones específicas a los administradores, que responden en vía civil, y responsabilidad societaria, por actos indebidos, culposos o negligentes ante la propia sociedad, sus socios o accionistas o terceros perjudicados.
- c) Entre las responsabilidades anteriores existen algunas muy concretas que no conviene olvidar. Por ejemplo, responden de las deudas sociales impagadas si, siendo el patrimonio social inferior a la mitad del Capital, no convocan Junta a fin de adoptar una solución. Si convocada, no se acuerda la reducción de capital si es posible, su aumento, o su disolución, debe acudir al Juez competente a fin de que acuerde la disolución y liquidación. También responden en caso de que acepten aportaciones de bienes por valor superior al real, por la diferencia entre ambos valores.
- d) Las normativas laborales, de seguridad en el trabajo, medioambiental y de otros órdenes, imponen obligaciones específicas a las empresas, de cuyo cumplimiento, en caso de sociedades, se responsabiliza a los administradores, que pueden ser incluso imputados en vía penal.
- e) La normativa tributaria y de seguridad social permiten, en determinados supuestos, derivar la responsabilidad de la sociedad por deudas tributarias y de cuotas de seguros sociales a sus administradores, mediante un expediente administrativo.
- f) Por último no se debe olvidar que el Código Penal, al regular los llamados delitos societario, contable y fiscal, incide de forma muy especial en la figura del administrador como presunto responsable de los mismos.

De forma muy especial hay que tener en cuenta la vigente Ley Concursal (Ley 22/2003, modificada por el Real Decreto ley 3/2009, de 1 de marzo, y recientemente por la Ley 38/2011, de 10 de octubre de 2011, que ha entrado en vigor el 1.1.2012) que sustituyó a la anterior sobre Suspensiones de Pagos, Quiebras y Concursos de acreedores, unificando los procedimientos en un único procedimiento concursal. Se establecen obligaciones muy estrictas de instar concurso en caso de no poder hacer frente de forma regular a los pagos o deudas, con serias consecuencias para los Administradores que incumplan tal obligación, o la retrasen más de dos meses, que asumirán en tal caso responsabilidad personal frente a los acreedores. Según la nueva Ley Concursal, simplemente el impago de más de tres meses consecutivos en cuotas de Seguridad Social o Impuestos a Hacienda (sin tener aplazamiento o fraccionamiento pactados) implica situación concursal que puede ser instada por cualquier acreedor aunque no sea el Organismo acreedor.

Una vez iniciado el procedimiento concursal, el Juez puede embargar cautelarmente los bienes particulares del o los Administradores en varios supuestos. Por ejemplo, que existan indicios de que se trata de “concurso culposo” y los bienes de la empresa sean insuficientes, lo que se presume en caso de simulación contable, o si no se hubiesen depositado en el Registro Mercantil la Cuentas Anuales de los últimos tres ejercicios. También puede calificarse así, si el Administrador, estando obligado a instar concurso, no lo hiciese en el plazo legal, que normalmente es de dos meses.

En caso de que el concurso se declare “culpable” puede implicar la inhabilitación de los Administradores para cualquier sociedad por un plazo ente dos y quince años.

En la empresas pequeñas o medianas, sean o no de carácter familiar, siendo los socios miembros de la familia, es normal que el Administrador o Administradores también lo sean, lo que aumenta el nivel de implicación familia-empresa, con los riesgos que ello comporta. Los miembros de la familia son socios-administradores, y frecuentemente avalistas o garantes de riesgos bancarios o societarios.

Por ello la elección correcta del Órgano de Administración, y la delegación de facultades en unos u otros es cuestión de la mayor importancia.

Por supuesto es muy recomendable que los administradores cuenten con un adecuado seguro que cubra la responsabilidad civil en que puedan incurrir en el ejercicio de su cargo.

El Real Decreto ley 13/2010 de 3 de diciembre, ha introducido importantes modificaciones como:

\* Posibilidad de constitución de SL en general por medios telemáticos con costes reducidos. Hasta ahora estos se aplicaban únicamente las SLNE. Para la constitución telemática de SL cuyo capital no exceda de 3.100 euros, y sus socios sean personas físicas, se han aprobado unos estatutos tipo por Orden JUS/3185/2010, de 9 de diciembre.

Las normas sobre emprendimiento, y en especial la Ley 14/2013 de 27 de septiembre, *Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización*, redefinen los sistemas de tramitación simplificada para la constitución de empresas por emprendedores, que ya existían, para la constitución del “Emprendedor con Responsabilidad Limitada”, “SL de Formación Sucesiva”; SL con Estatutos estandarizados, etc.

A partir de ahora estos trámites podrán iniciarse a través de los Puntos de Atención al Emprendedor (PAE) que sustituyen a los anteriores Puntos de Asesoramiento e Inicio de Tramitación (PAIT), y en los que se integrarán reglamentariamente los existentes centros de **ventanilla única empresarial y**

la Ventanilla Única de la Directiva de Servicios eugo.es (VUDS) del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los PAE operarán mediante el sistema de tramitación telemática del Centro de Información y Red de Creación de Empresa (CIRCE) y el Documento Único Electrónico (DUE) regulado en la disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y su normativa de desarrollo.

\* Sustitución de anuncios de actos societarios de SL y SA en periódicos por inserciones en la página *web* de la sociedad. Los estatutos deben contemplarlo expresamente.

\* Además por otra disposición se ha eliminado del gravamen del 1% ITP y AJD en constitución de sociedades, ampliaciones de capital, con efecto al 1 de enero 2011.

### **e) Formas societarias especiales**

Las sociedades anónima y limitada pueden ser de tipo “normal” o adoptar formas especiales, tales como:

- Sociedad Unipersonal (SLU, SAU)
- Sociedad Laboral (SAL, SLL)
- Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE)
- Sociedad Limitada de Constitución Sucesiva
- Sociedad Profesional (SP).

La sociedad “*unipersonal*” es aquella que tiene un solo socio o accionista, que puede ser persona física o jurídica. La unipersonalidad puede ser de origen o sobrevenida.

Se trata de una sociedad en toda regla con las mismas características generales que cualquier otra y con limitación de la responsabilidad como las SA y SL normales. Carecen de Junta de Socios o de Accionistas ya que las decisiones son adoptadas por el socio único.

Están obligadas a hacer constar su *unipersonalidad* en el Registro Mercantil, donde debe contar quién es el socio, y sus cambios. También deben hacer constar la *unipersonalidad* en toda su documentación mercantil, oficial o de valor legal (facturas, albaranes, presupuestos, contratos, etc.). Los contratos de la sociedad con el socio único deben ser objeto de anotación en un Libro oficial que debe ser legalizado en el R. M. Además tales contratos deben reseñarse en la Memoria Anual.

No creemos muy interesante la forma unipersonal cuando el socio es persona física, siendo preferible que exista algún otro partícipe aunque su participación sea reducida. Cuestión diferente es si el socio o accionista único es otra sociedad, en cuyo caso sí puede ofrecer algunas ventajas de diverso orden.

Las sociedades laborales son aquellas que estando inscritas en el Registro de Sociedades Laborales de la Comunidad respectiva (además del R. M.) y cumpliendo la normativa específica, tienen la mayoría del capital y del poder decisorio en manos de socios - trabajadores con contrato laboral indefinido. Sus acciones o participaciones son de clases o series diferenciadas, según pertenezcan a estos últimos socios o a otros socios, capitalistas o trabajadores sin contrato indefinido.

Las sociedades laborales tienen normativa específica (que deben cumplir además de la general de las sociedades mercantiles) que afecta a cuestiones laborales, de seguridad social, etc. Tienen ciertas ventajas en estos órdenes aunque también serias limitaciones. En general, las sociedades laborales son un interesante instrumento societario para determinadas situaciones societarias y laborales, pero no deben ser utilizadas fuera de tales situaciones, ni siquiera a fin de obtener las ventajas señaladas, ya que pueden constituir un instrumento inadecuado.

Las nuevas Sociedades Limitadas Nueva Empresa (SLNE), son sociedades limitadas de muy sencilla y rápida tramitación y constitución telemática. Están concebidas para servir a “emprendedores” que deseen montar bajo forma societaria su primera actividad, y por este motivo gozan de algunas ventajas fiscales. Por su propia naturaleza se trata de sociedades extremadamente simples, con limitaciones evidentes, lo que ha de tenerse en cuenta.

La nueva Sociedad Limitada de Constitución Sucesiva, introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre apoyo a los emprendedores y su internacionalización, tiene por objeto que los emprendedores que elijan para su actividad la forma mercantil de SL no se vean limitados por la exigencia de un capital mínimo inicial, que actualmente es de 3.000 euros, en dinero o en bienes, la Ley 14/2013 introduce la figura de la “Sociedad en régimen de formación sucesiva” cuyas características principales son:

- 1) Podrá constituirse la SL sin capital inicial, o con capital inicial inferior al mínimo de 3.000 euros. Los trámites necesarios para la escrituración notarial, inscripción registral y trámites censales fiscales se podrán realizar, si así conviene a los fundadores, en los Puntos de Atención al Emprendedor (PAE), mediante el sistema de tramitación telemática.
- 2) Mientras no se alcance la cifra de dicho capital social mínimo la SL estará sujeta a las siguientes obligaciones:
  - a) Deberá destinarse a la reserva legal una cifra al menos igual al 20 por ciento del beneficio del ejercicio sin límite de cuantía.
  - b) Una vez cubiertas las atenciones legales o estatutarias, sólo podrán repartirse dividendos a los socios si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resultare inferior al 60 por ciento del capital legal mínimo.



- c) La suma anual de las retribuciones satisfechas a los socios y administradores por el desempeño de tales cargos durante esos ejercicios no podrá exceder del 20 por ciento del patrimonio neto del correspondiente ejercicio, sin perjuicio de la retribución que les pueda corresponder como trabajador por cuenta ajena de la sociedad o a través de la prestación de servicios profesionales que la propia sociedad concierte con dichos socios y administradores.
  
- 3) En caso de liquidación, voluntaria o forzosa, si el patrimonio de la sociedad fuera insuficiente para atender al pago de sus obligaciones, los socios y los administradores de la sociedad responderán solidariamente del desembolso de la cifra de capital mínimo establecida en la Ley.
  
- 4) No será necesario acreditar la realidad de las aportaciones dinerarias de los socios en la constitución de la SL de formación sucesiva. Los fundadores y quienes adquieran alguna de las participaciones en la constitución responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de dichas aportaciones.
  
- 5) En los Estatutos debe constar expresamente ser SL de fundación sucesiva. en tanto la cifra de capital sea inferior al mínimo fijado en el artículo 4, los estatutos contendrán una expresa declaración de sujeción de la sociedad a dicho régimen. Los Registradores Mercantiles harán constar, de oficio, esta circunstancia en las notas de despacho de cualquier documento inscribible relativo a la sociedad, así como en las certificaciones que expidan.

**Sociedad Profesional.** Las sociedades constituidas por profesionales colegiados para el desempeño de la profesión están sujetas a la Ley 2/2007, de 15 de marzo. Como se ha indicado, deben inscribirse, además de en el Registro Mercantil, en el o los registros colegiales correspondientes. Están sujetas a ciertas limitaciones y exigencias adicionales, y los socios profesionales responden personalmente por su actuación, sin perjuicio de la limitación de responsabilidad societaria en aspectos no profesionales.

Estas sociedades no constituyen en realidad un nuevo tipo societario sino una peculiaridad de la sociedad que puede adoptar cualquiera de las formas mercantiles o civiles existentes.

## f) Sociedad Limitada *versus* Sociedad Anónima

La cuestión de las ventajas / desventajas comparativas entre las SA y las SL es cuestión largamente discutida. Por lo que respecta a las sociedades de carácter familiar, la elección entre una y otra forma es importante. Las notas más características diferenciales son las siguientes:

- **Capital.** Como es sabido el capital mínimo de la SA es, desde el 1.9.2010, de 60.000 euros, que puede desembolsarse en varios plazos, con un desembolso mínimo inicial del 25%. En la SL el capital mínimo es de euros 3.000 euros y debe estar enteramente desembolsado, salvo en la nueva “Sociedad Limitada de Constitución Sucesiva”. Dentro de ciertos límites, las SA pueden tener una parte de su capital en “cartera” lo que no es posible en las SL. Ambas formas societarias pueden ampliar su capital cuando así lo consideren oportuno, lo que debe aprobarse en Junta de Socios o de Accionistas. Las ampliaciones pueden ser en efectivo o por aportación de bienes, al nominal o con prima de emisión, incluso liberadas por aplicación de reservas, etc. En determinados supuestos, y con requisitos estrictos, pueden reducir su capital, siempre que no quede por debajo de los mínimos legales. Si por pérdidas el patrimonio neto queda reducido a menos de dos tercios del capital la sociedad debe solventar por alguna de las operaciones siguientes:
  - a) Reducir el capital lo necesario, siempre que el resultante no sea inferior al mínimo legal.
  - b) Aumentar el capital, mediante suscripción del nuevo por los mismos u otros socios o accionistas, a fin de restablecer el equilibrio. Esta ampliación también puede hacerse por capitalización de reservas afloradas por revalorización de activos. También pueden aportarse por los socios fondos o bienes a Patrimonio Neto o a compensación directa de pérdidas sin necesidad de hacer ampliación de capital.
  - c) Si los fondos propios se reducen por debajo de la mitad del capital social, si en un breve plazo no se resuelve la situación por alguna de las operaciones indicadas, se incurriría en causa legal de disolución de la sociedad, sin perjuicio de la posible existencia de situación concursal. Excepcionalmente durante los dos ejercicios que se cerraron a partir del 12 de diciembre de 2008 no se computaron a estos efectos las pérdidas por deterioro de inmovilizado, inversiones inmobiliarias y existencias (Real Decreto. Ley 10/2008, de 12 de diciembre).
  - d) En cualquier caso los socios o accionistas pueden realizar aportaciones directas de efectivo, bienes o derechos a la sociedad para compensar pérdidas

- **Aportaciones no dinerarias.** En caso de aportaciones no dinerarias al capital, tanto inicial como en ampliaciones, si se trata de una SA la valoración de los bienes aportados debe estar sustentada por un Informe Pericial de un experto independiente designado por el Registro Mercantil. En el caso de las SL tal valoración no es obligatoria, sino optativa. En caso de no existir, responden durante cinco años de la valoración los socios aportantes y los Administradores que la aceptaron.
- **Títulos.** Los títulos en que se divide el capital de las SA se denominan “*acciones*”, y pueden ser nominativas o al portador. Son legalmente títulos - valores negociables. En el caso de las SL, los títulos representativos del capital reciben el nombre de “*participaciones*”, son siempre nominativas, y no se pueden incorporar a títulos - valores. Las acciones de las SA pueden tener o no derechos políticos (especialmente de voto), siendo las que carecen de tales llamadas “*acciones preferentes*” e incorporando a cambio alguna ventaja económica, tal como un dividendo mayor. Además pueden existir diversas series de acciones con derechos diferenciados. En el caso de las SL, todas las participaciones han de tener los mismos derechos con muy pocas excepciones, desde el año 2003 existe también la posibilidad de emitir participaciones sin derecho a voto. Estas posibilidades son de especial importancia en la planificación de la Empresa Familiar. Las acciones nominativas deben registrarse en el Libro de Acciones Nominativas, mientras que las participaciones en SL se anotan en el Libro de Socios.
- **Cualidad de socio / accionista.** En las SA, la posesión de una o más acciones otorga sin más la cualidad de accionista. En las SL, la cuestión puede no ser igual: la posesión legítima de una o más participaciones puede no ser equivalente a la cualidad de socio, que puede condicionarse a ciertos requisitos, incluso de carácter personal (p. e, ser arquitecto en una SL de arquitectos)
- **Transmisión.** En las SA, la norma general es la libre transmisión de sus acciones, que en el caso de las acciones al portador, no puede tener ninguna limitación o condición. Cabe que los estatutos establezcan (solo con acciones nominativas) un derecho preferente de compra de los otros accionistas en caso de transmisión a favor de terceros ajenos a la sociedad. En el caso de transmisiones entre socios o por vía hereditaria la norma es la libertad. Pero en las SL la cuestión es diferente, y legalmente existen limitaciones que ni siquiera pueden suprimirse por los estatutos. Salvo que estos dispongan condiciones más restrictivas, en la SL la transmisión entre socios y por vía hereditaria es libre, pero si se pretende transmitir las participaciones a **terceros ajenos a la sociedad**, no sólo es

obligado respetar la preferencia de los socios antiguos en proporción a sus participaciones, sino que ni siquiera es dada la libertad de precio de transmisión que debe ser determinado según reglas precisas. Los estatutos de la SL pueden restringir aún más las cláusulas de transmisión, haciéndola más severa o condicionándola de diversas formas, incluso personales, o sometiéndolas a plazos u otras circunstancias.

- **Obligaciones de socios / accionistas.** En una SA, los accionistas no tienen, en general, más obligación que desembolsar el capital suscrito, y respetar las normas estatutarias en caso de venta o enajenación de acciones. Es muy problemático establecer obligaciones accesorias, o imponerles obligaciones tales como la de acudir a las Juntas o la de aceptar obligatoriamente cargos en la sociedad. En cambio en las SL sí existe tal posibilidad. Los socios pueden asumir voluntariamente obligaciones personales de carácter societario, representativo, e incluso laboral, siempre, claro está que tales obligaciones no vulneren otras normas legales. El incumplimiento puede dar lugar a la exclusión del socio. En las SL, la sociedad solo puede conceder préstamos o garantías a sus propios socios o administradores si así se aprueba expresamente por la Junta en cada caso concreto.
- **Derechos de los socios / accionistas.** En general, en las SL los derechos de los socios minoritarios están más protegidos que los de los accionistas de las SA. Esto es especialmente significativo en cuanto a asistencia a Juntas, convocatorias, derechos a obtener información, etc. Las SA pueden condicionar la asistencia a Juntas a un número mínimo de acciones (no superior al uno por mil, y con posibilidad de agruparse para alcanzarlo), lo que no es posible en las SL en las que con una sola participación se puede acudir a la Junta con voz y voto. En las SL el socio no puede participar en votaciones en las que se decidan cuestiones en las que exista o pueda surgir conflicto de intereses entre la sociedad y el socio. Tanto en las SA como en las SL accionistas o socios que detenten al menos el 5% del capital pueden pedir auditoría de cuentas. Pero en las SL, además, un 5% puede solicitar antes de la Junta poder examinar directamente la contabilidad acompañándose de experto independiente. Desde la entrada en vigor el 1-10-2011 de la Ley 25/2011, que modificó la Ley de Sociedades de Capital los socios minoritarios pueden exigir su separación de la sociedad si esta se niega de forma reiterada a repartir dividendos, a partir del quinto ejercicio, existiendo beneficios y no habiendo causa para ello, que ha quedado en suspenso hasta el 31/12/2014 (Ley 1/2012 de 22 de junio)
- **Juntas. Requisitos formales.** Los requisitos y formalidades para la convocatoria de Juntas y adopción de acuerdos son menos estrictos en las SL que en las SA. En estas últimas, las

Juntas de Accionistas deben ser convocadas de forma muy específica y siempre deben ser presenciales. En las SL, las Juntas pueden convocarse, si así lo establecen los Estatutos, mediante comunicaciones o mensajes a los socios. Además pueden adoptarse acuerdos sin necesidad de Junta, mediante consulta por escrito y de forma fehaciente del Administrador o Administradores a los socios. Actualmente, con ciertas condiciones y requisitos, las convocatorias de Juntas pueden hacerse en la página *web* de la sociedad

- **Emisión de Obligaciones.** Las SA pueden emitir Obligaciones, Bonos, Cédulas u otros títulos análogos representativos de cuotas alícuotas de deuda, tanto si son de renta fija como variable o indicada, e incluso convertibles en acciones. Las SL tienen vedada esta forma de obtención de recursos financieros.
- **Administradores.** Lo dicho anteriormente para los Administradores, en cuanto a sus formas y responsabilidades, es igualmente válido para las SA y las SL. Debe advertirse que en las SA los nombramientos se deben hacer por tiempo determinado, mientras que en las SL pueden ser por tiempo indefinido.
- **No concurrencia.** Es claro que la “competencia desleal” es una práctica legalmente vedada a todo socio o partícipe, incluso trabajador, en cualquier tipo de empresa. En las SL existe una prohibición expresa de que los Administradores desarrollen actividades que sean concurrentes con las de la sociedad, sin expresa autorización de la misma. No es necesario probar que tal concurrencia es “desleal”. La autorización debe otorgarse por la Junta de Socios por mayoría de dos tercios, sin que se tengan en cuenta las participaciones del socio afectado (“conflicto de intereses”). El incumplimiento en solicitar la autorización, o desafiar la expresa prohibición, supone el cese en los cargos, y puede acarrear incluso la salida de la sociedad. Desde el 01/09/2010 esta limitación se extiende también a las SA.
- **Socios trabajadores.** Tanto en la SA como en la SL los socios pueden ser también trabajadores de la empresa, ocupando puestos con o sin responsabilidad gerencial, y cobrando por nómina la retribución, sueldo o salario acordados libremente, o según las normas laborales si fuesen aplicables. Esto es diferente de ser o no Administradores. Cuestión distinta será el encuadramiento de los afectados en la Seguridad Social, que deberá efectuarse en el Régimen General, o en el de Trabajadores Autónomos según los casos que más adelante se examinan.

- **Fiscalidad.** Desde el punto de vista fiscal no existen diferencias apreciables en el régimen de las SA y de las SL tanto por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades como a las demás figuras y conceptos tributarios. Incluso en el Impuesto de Donaciones y de Sucesiones.
- **Imagen corporativa.** Tiende a creerse que las SA son más solventes o más importantes que las SL, y por tanto que presentan una mejor “imagen” corporativa, financiera, comercial, etc. Evidentemente tal cosa solo ocurre con personas de un perfil formativo poco conocedoras del mundo empresarial, financiero y bancario, pero no debe subestimarse este aspecto ya que de hecho una empresa opera con muchas personas como clientes, proveedores, colaboradores, que tienen precisamente este tipo de perfil y, dado que las grandes empresas, evidentemente, son SA, tienden a pensar que las SA son grandes empresas.

En un sentido general es evidente que la SL es más representativa de una empresa de pocos socios o de una empresa familiar que una SA, ya que permite pactos, limitaciones y otras condiciones restrictivas que pueden ser de importancia para la familia. Las SA son, por definición, entidades más “liberales” en las que las limitaciones, obligaciones personales, y otros condicionantes, son la excepción.

### **g) Dividendos**

Las sociedades, tanto la SL como la SA dedicar toda o una parte de sus beneficios netos después de impuestos a repartirlos entre sus socios o accionistas, normalmente en proporción a su porcentaje en el capital social. En general una sociedad no puede o no debe distribuir como dividendo la totalidad de sus beneficio neto. Debe dar prioridad a compensar pérdidas de ejercicios anteriores, así como a libris las reservas y fondos obligatorios establecidos por la Ley de Sociedades de Capital y por sus estatutos, y por normas específicas o tributarias.

Es competencia de la Junta ordinaria de Socios o de Accionistas decidir sobre la aplicación de los resultados del ejercicio y, por supuesto, la mayoría puede decidir no repartir dividendos y llevar el remanente a reservas voluntarias. Por cierto que también puede decidir repartir reservas libres procedentes de beneficios de ejercicios anteriores, e incluso repartir dividendos a cuenta de los beneficios del ejercicio en curso o cerrado antes de aprobar definitivamente sus cuentas.

En las sociedades no cotizadas, y en especial en las de carácter familiar, es frecuente que los socios o accionistas mayoritarios impongan sistemáticamente en las Juntas la decisión de no repartir dividendos alegando una u otra razón de orden societario; financiero, o fiscal. Sea como fuere esto puede representar un serio perjuicio para los minoritarios. Por ello, la reforma de la Ley de

Sociedades de Capital, aprobada por la Ley 25/2011, de 1 de agosto, recogiendo cierta jurisprudencia anterior, ha introducido un artículo (348 bis) que dispone que en las sociedades no cotizadas, a partir del quinto ejercicio desde su constitución, el socio que hubiese votado a favor de la distribución de beneficios tendrá derecho a la separación en caso de que la junta general no acuerde repartir, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles. El plazo para el ejercicio del derecho s de separación será de un mes a contra de la fecha en que se hubiese celebrado la junta ordinaria de socios. Pero la Ley 1/2012 de 22 de junio ha aplazado la entrada en vigor de este precepto hasta el 31/12/2014.

## 2) GRUPOS EMPRESARIALES

Muchas empresas están realmente compuestas por dos o más entidades jurídicamente diferenciadas que forman un “Grupo” más o menos estructurado. En ocasiones, tal cosa es el resultado de la evolución histórica de la empresa y sus vicisitudes, pero en muchas ocasiones obedece a un propósito deliberado tendente a optimizar los aspectos mercantiles, comerciales, financieros, laborales, o fiscales de los negocios familiares, e incluso a resolver así problemáticas familiares delicadas.

La existencia de un grupo empresarial puede tener consecuencias legales y originar obligaciones de tipo contable, mercantil, laboral y fiscal.

La casuística de estas agrupaciones empresariales es cuestión compleja que desborda los límites de este trabajo, pero ello no nos debe impedir dar algunas indicaciones que creemos de especial importancia.

Desde el punto de vista que ahora nos interesa destacaremos que un grupo constituido por dos o más entidades jurídicas diferenciadas puede tener motivaciones y objetivos muy distintos.

El caso más sencillo es el que se origina por el deseo de separar la gestión del negocio y el patrimonio afecto al mismo, especialmente los inmuebles. En tal caso, aparecen normalmente dos entidades:

- a) Una empresa de tipo comercial, industrial o de servicios que, a su vez, puede tener naturaleza de Empresa Individual, Comunidad de Bienes, Sociedad. Se le suele denominar *Empresa o Sociedad de Gestión*.

- b) Una Sociedad llamada *patrimonial* que detenta los bienes inmuebles, y en ocasiones las marcas, nombres comerciales, patentes, licencias, etc. Esta sociedad arrienda tales bienes a la de gestión.

Esta separación entre “patrimonio” y “gestión del negocio” ofrece en muchos casos ventajas evidentes tanto desde el punto de vista de la seguridad jurídica del patrimonio, como desde la perspectiva financiera y fiscal. También puede ser interesante para la estrategia del propio negocio: pensemos en que o permite, por ejemplo, admitir socios profesionales o industriales en la entidad de gestión, pero no en la patrimonial. O por el contrario, permite tener socios capitalistas en la entidad patrimonial, que no han de intervenir en la gestión del negocio. En una perspectiva puramente familiar la división puede ayudar a resolver problemas que de otra forma son de difícil solución: en caso de hijos a los que se done la empresa familiar permite diferenciar entre los que se harán cargo del negocio y los que tendrán parte en las propiedades.

Pero también pueden surgir problemas e inconvenientes. La “sociedad patrimonial”, si no tiene carácter empresarial, puede ofrecer diversos inconvenientes para sus socios como la no exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la no aplicación a la misma de ciertas bonificaciones en el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones.

La aparición de un grupo de entidades o sociedades vinculadas a un conjunto de socios o accionistas, con relación familiar o sin ella, puede tener origen y proyecciones diferentes a la antes señalada. Es frecuente que un empresario funde varias empresas o sociedades para negocios diferentes, en su naturaleza, o en su ubicación geográfica. O que las distintas unidades sean de diversos tipos, industrial, comercial, inmobiliaria, etc.

Cuando la constitución de un grupo de empresas vinculadas es fruto de consideraciones económicas o financieras, pueden darse varios casos muy característicos:

- La diferenciación entre empresas de gestión del negocio y las de tenencia del patrimonio (inmobiliario generalmente).
- La diferenciación entre fases empresariales: fabricación, distribución interior, exportación, etc.
- Diferenciaciones basadas en la estrategia de la empresa familiar.
- La creación de sociedades filiales en otras Comunidades Autónomas, o en otros países, en ocasiones con legislaciones, mercado laboral, y fiscalidad diferentes que se consideran más favorables. Fenómeno que frecuentemente crea situaciones de *deslocalización* bien conocidos.



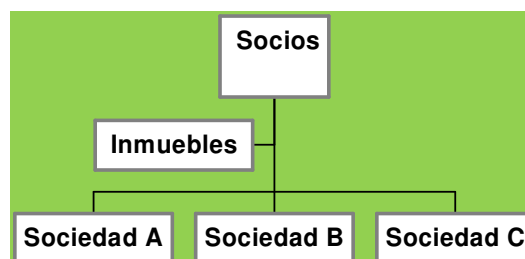
- La presencia en varias actividades que cubren nichos de mercado complementarios. Un banco tiene filiales de Seguros, Fondos de Inversión, Gestoras de Patrimonios, etc.
- Operaciones llamadas de “*ingeniería financiera y fiscal*”.

Este capítulo es tan amplio en sus connotaciones económico-financieras, mercantiles y tributarias, que poco podemos hacer en el ámbito de este trabajo que limitarnos a apuntarlo, destacando su importancia.

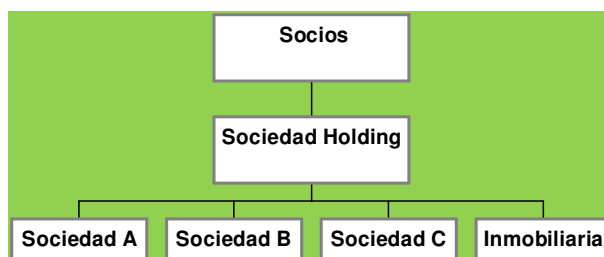
Uno de los aspectos más interesantes de los grupos societarios es lo que suele denominarse “topología” del grupo, es decir, la forma en que están relacionadas entre sí las diferentes sociedades que lo constituyen. Las posibilidades teóricas son tan numerosas como las propias variantes que nos enseña la *Teoría de Redes*, y en la práctica puede ser todavía mayor al intervenir parámetros especiales como porcentajes de participación y otros.

Básicamente pueden distinguirse algunas grades formas básicas.

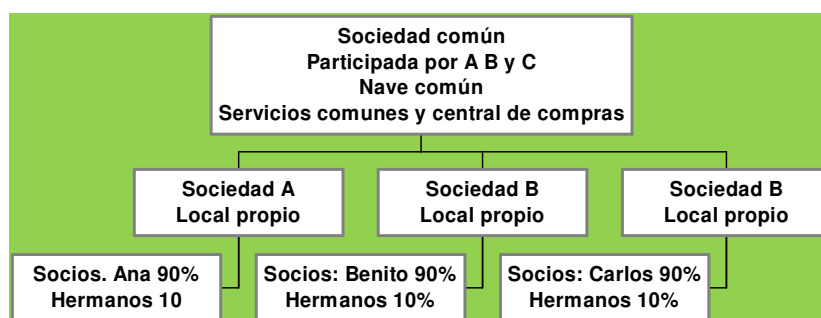
- a) La llamada *estructura lineal*. Una sociedad inicial constituye otra filial, que, a su vez, crea otra.
- b) La *estructura en peine*. Un propietario o un grupo de propietarios (frecuentemente de una familia) controlan varias sociedades de forma directa. Cada uno es socio o accionista de todas las sociedades en proporciones iguales o diferentes.



- c) La *estructura tipo holding*. El grupo propietario, familiares o no, controlan una sociedad de tipo *holding*, que, a su vez, es la propietaria total o principal de una serie de sociedades.



- d) La “estructura interrelacionada”, en la que cada sociedad participa o no en alguna o todas las sociedades del grupo, lo que en forma de red da la apariencia de una maraña en la que resulta difícil decir “a priori” cuál sea la sociedad dominante. Es frecuente en grandes conglomerados y su estructura no suele ser “caótica” - como pudiera creer un observador superficial - sino por el contrario muy meditada y fruto de complicados cálculos u consideraciones de estrategia empresarial financiera y fiscal.
- e) En la práctica es muy frecuente que la “topología” del grupo no responda exactamente a ninguna de las anteriores formas, siendo más bien una combinación de ellas, aunque casi siempre predomina una u otra. Por ejemplo, cada sociedad puede ser de socios distintos, (p.e. hermanos) pero, a su vez, todas participan en una sociedad común que actúa como central de compras, o de servicios, etc.



Es evidente que las consecuencias jurídicas y fiscales para las sociedades que forman el grupo, y para sus socios o accionistas finales son muy diferentes en unos y otros casos.

Si el grupo supera ciertos niveles de activos, facturación y trabajadores, la “sociedad dominante” vendrá obligada a presentar Cuentas Consolidadas al Registro Mercantil.

Desde el punto de vista laboral no es infrecuente que se entienda que existe una “unidad de empresa” en el grupo a efectos de responsabilidades y obligaciones compartidas. Lo mismo puede ocurrir desde la perspectiva tributaria, en la que puede derivarse responsabilidad solidaria o subsidiaria entre las empresas que componen el Grupo.

En lo referente al Impuesto sobre Sociedades, existe para grupos un Régimen de Consolidación. Los grupos que, voluntariamente, se acogen al mismo tributan de forma consolidada, a cuyo efecto una de las sociedades hace de cabecera del grupo, consolidándose a efectos fiscales con ella los balances y cuentas de resultados de las demás, sean filiales o participadas. Como es evidente, este régimen, que no es obligatorio ni siempre es posible, interesa cuando se pueden compensar pérdidas de unas sociedades con beneficios de otras, o cuando deducciones fiscales pueden ser llevadas al grupo. También existe para grupos societarios un Régimen de IVA de declaración agrupada o consolidada.

### **3) FORMAS DE COOPERACIÓN INTER EMPRESARIAL**

Las empresas, tanto si operan en forma de empresa individual como en forma societaria, frecuentemente colaboran entre sí asociándose temporal o indefinidamente para la realización de determinadas actividades.

Frecuentemente esta colaboración se materializa en un contrato comercial “ad hoc” para cada operación concreta, pero es también muy frecuente que las empresas que colaboran entre sí creen conveniente dar a su relación un carácter asociativo, mediante alguna figura jurídica mercantil adecuada. Las variantes son muy numerosas, por lo que únicamente citaremos los casos más significativos.

- Contrato de Cuentas en Participación
- Sociedad de empresarios o de sociedades
- Cooperativa de empresas.
- Comunidad de Bienes de empresas.
- Unión Temporal de Empresas (UTE)
- Agrupación de Interés Económico (AIE)
- Agrupación de Interés Económico Europea (AIEE).

Un análisis de las características y régimen tributario de cada forma excedería de nuestros propósitos, por lo que nos limitaremos a señalar algunos casos en que cada forma está especialmente indicada.

***Contrato de Cuentas en Participación.*** Es una figura del Código de Comercio que no supone la creación de una nueva entidad jurídica. Un empresario o sociedad, que actúa como “*socio gestor*”, acuerda con uno o varios “*socios cuenta partícipes*” que estos le aporten capital u otra forma de ayuda contra su participación en un cierto % de los resultados favorables o adversos de la actividad, pero sin que éstos tomen parte en la gestión empresarial. Fiscalmente la figura de los “*cuenta partícipes*” se asimila a la de los accionistas.

***Sociedad de empresarios o de sociedades.*** Puede ocurrir que dos o más empresas o sociedades decidan constituir una nueva sociedad conjunta, en la que cada uno tenga participaciones iguales o no, para realizar una actividad conjunta. Por ejemplo, tres fabricantes de muebles, deciden crear una SL de los tres para fabricar muebles en Portugal de una determinada gama. La nueva sociedad tributará en Régimen Normal si su domicilio está en el Estado español.

***Cooperativa de empresas.*** Sería el caso anterior cuando la sociedad creada adopta forma cooperativa. Hay casos muy significativos. Varios cultivadores de cítricos constituyen una cooperativa para la exportación y comercialización en el exterior. Varias empresas de ferretería constituyen una cooperativa para que actúe como “*central de compras*” del grupo. Diversos drogueros crean una cooperativa de compras y almacenamiento conjunto. En ciertos casos, podría beneficiarse de la normativa fiscal de cooperativas protegidas.

***Comunidad de Bienes de empresas.*** Podría darse el caso si varias empresas industriales de una población adquieren pro indiviso un almacén en un Polígono Industrial para almacenamiento conjunto de mercancías, constituyendo entre ellas la Comunidad para la gestión del almacén.

***Unión Temporal de Empresas (UTE).*** Se trata de una asociación a efectos tributarios ya que las UTE no se inscriben en el Registro Mercantil, sino en un Registro especial del Ministerio de Hacienda. La responsabilidad de la UTE es solidaria por las empresas partícipes, y fiscalmente están en Régimen de Transparencia Fiscal. Es una figura muy utilizada en el sector de construcción y obras pública. Por ejemplo, varias constructoras forman una UTE para licitar

conjuntamente en las obras del metro de Madrid. Varias constructoras constituyen una UTE para la construcción de una autopista.

**Agrupación de Interés Económico (AIE).** Es un tipo de asociación empresarial no temporal, y es lo más parecido en el Derecho español a las “*joint ventures*” anglosajonas. Sí se inscriben en el Registro Mercantil. Su Régimen Fiscal es de Transparencia Fiscal. En muy frecuente su utilización en sectores diversos. Varias empresas Consultoras de Ingeniería constituyen una AIE para acudir a concursos públicos para los que individualmente no tendrían capacidad técnica ni financiera. Varias empresas de alta tecnología constituyen una AIE para Investigación y Desarrollo conjunto.

**Agrupación de Interés Económico Europea (AIEE).** Se trata de Agrupaciones de Interés Económico en la que los partícipes son empresas o empresarios de al menos dos Países de la Unión Europea.

## 4) OBLIGACIONES REGISTRALES

### Empresarios Individuales

Salvo algunas excepciones, no están obligados a inscribirse en el Registro Mercantil, y de hecho no suelen hacerlo.

Sin embargo, puede inscribirse voluntariamente, si así le conviene. Esto puede ser importante si se desea limitar la responsabilidad del negocio, dejando al margen los bienes conyugales o familiares. Incluso, para este fin, el cónyuge no empresario puede pedir la inscripción de oficio (arts. 8-12 del Código de Comercio).

Si el empresario se inscribe entonces debe presentar Cuentas Anuales, en forma similar a las sociedades.

En cualquier caso si el empresario se acoge a la forma de **Emprendedor de Responsabilidad Limitada (ERL)** introducida por la Ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, deberá inscribirse en el Registro Mercantil y depositar Cuentas anuales.

### Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles

En general no se inscriben en el Registro Mercantil.

## **Sociedades**

Toda sociedad debe estar inscrita en un registro público. Esta publicidad registral es precisamente lo que les otorga plena personalidad jurídica frente a terceros.

Las sociedades mercantiles (SL, SA) se inscriben en el Registro Mercantil de su provincia. Las “sociedades laborales” (SAL, SLL) deben inscribirse previamente en el Registro de Sociedades Laborales, del Ministerio de Trabajo o del Departamento de Trabajo de su Comunidad Autónoma.

Las Cooperativas se inscriben en los Registros de Cooperativas estatal o autonómico, según su ámbito. Salvo en casos muy especiales no se inscriben en el Registro Mercantil.

Existen Registros especiales para determinadas Empresas o sectores, que deben cumplir ciertos requisitos para su autorización o funcionamiento. Por ejemplo, la Comunidad de Madrid tiene un Registro de Empresas Comerciales. Existe el Registro Central y Registros Autonómicos de Empresas Franquiciadoras y de Empresas Turísticas, Agencias de Viajes, etc.

## **Registro Propiedad Industrial. Internet**

Si se desea proteger el *nombre comercial* o la *marca de productos* o servicios, no basta la inscripción, en su caso, en el Registro Mercantil. Estos signos distintivos deben inscribirse en la *Oficina Española de Patentes y Marcas (OEPM)*, en Madrid para el Estado Español. A efectos Comunitarios la Oficina radica en Alicante.

El registro de denominaciones y dominios en *Internet* es otra cuestión. En general, para registros .es, será preciso que el dominio sea todo o parte significativa del nombre de la sociedad o empresa, o que esté registrado como *nombre comercial* o *marca*. La Ley de Servicios de la Sociedad de la Información obliga a todas las Empresa registradas a comunicar a su Registro (Mercantil, de Cooperativas, etc.) los registros de dominio y páginas web a su nombre.

## **5) OBLIGACIONES CONTABLES**

### **Empresario Individual**

El Código de Comercio establece la obligación de todo comerciante y empresario en general de llevar contabilidad y libros acordes con sus normas. Sin embargo, la normativa tributaria altera de forma esencial este precepto liberando del mismo a los empresarios que no estén en el Régimen de Estimación Directa Normal. La situación es la siguiente:

### **Empresarios en Estimación Directa Normal**

Deben llevar sus libros y apuntes contables según las normas del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad (PGC). Por lo tanto, deben llevar:

- Libro Diario.
- Libro de Inventarios y Balances.

Su legalización debe hacerse en el registro Mercantil, bien de forma previa a su utilización o “a posteriori”, llevando encuadernados los listados dentro de los cuatro meses posteriores al cierre de cada ejercicio. El llamado Libro Mayor no es obligatorio, aunque desde luego es aconsejable su llevanza desde todos los puntos de vista, tanto por control interno económico como por gestión fiscal

### **Empresarios en Estimación Directa Simplificada**

No están obligados a llevar su contabilidad según Código de Comercio. Incluso pueden adoptar el criterio contable de “*caja*” en vez del general de “*devengo*”. Su Contabilidad es según normas fiscales, y deben llevar:

- Libro de Ingresos
- Libro de Gastos
- Libro de Bienes de Inversión
- Libro de provisiones y suplidos (solo ciertos profesionales)

Estos libros pueden llevarse de forma manual o informatizada, y no se legalizan en el Registro Mercantil, ni siquiera en Hacienda.

En ciertos casos puede, no obstante, interesarles llevar su Contabilidad con arreglo a las normas del Código de Comercio (para acogerse al Régimen fiscal de fusiones, escisiones y aportaciones, por ejemplo).

En todo caso ha de tenerse en cuenta que si el empresario se acoge a la forma de **Emprendedor de Responsabilidad Limitada** (ERL) introducida por la Ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, deberá hacer presentación de Cuentas en el Registro Mercantil lo que le obligará a la llevanza de una contabilidad que permita su preparación.

### **Empresarios en Estimación Objetiva por Módulos**

Tampoco están sometidos a las normas contables del Código de Comercio. Ni siquiera deben llevar (salvo alguna excepción en el sector agrario) libros fiscales de ingresos y gastos. El único libro que deben llevar es el de Bienes de Inversión, si desean deducir amortizaciones de inmovilizado.

En todo caso ha de recordarse que si el empresario se acoge a la forma de **Emprendedor de Responsabilidad Limitada (ERL)** introducida por la Ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, deberá hacer presentación de Cuentas en el Registro Mercantil lo que le obligará a la llevanza de una contabilidad que permita su preparación, si bien reglamentariamente se aligerarán estas obligaciones para los empresarios que tributen en Régimen de Estimación Objetiva por Módulos.

### Otros Libros y Registros

En general se deben cumplimentar otros libros o registros, entre los que conviene señalar: los Registros Fiscales, Libros de IVA, si se está en Régimen General. Pueden emplearse los mismos Libros o listados de Ingresos y de Gastos, con columnado *ad hoc*, y el Libro de Visitas a efectos de Inspección de Trabajo.

### Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles

Sus obligaciones contables son idénticas a las de los Empresarios individuales (salvo que todos sus socios sean sociedades o no residentes) pero referidas al conjunto de la entidad.

### Sociedades Mercantiles.

Todas las sociedades mercantiles están sometidas a las obligaciones contables del Código de Comercio, Plan General de Contabilidad, y Planes sectoriales, en su caso.

En consecuencia deben llevarse los siguientes Libros:

- Libro Diario.
- Libro de Inventarios y Balances.
- Libro de Actas.
- Libro de Socios, si es SL, o SA con acciones nominativas.
- Libro de Contratos con el Socio Único, si es “*sociedad unipersonal*”.



Estos libros deben legalizarse en el Registro Mercantil, bien de forma previa a su utilización, o mediante la presentación de los listados encuadrados, dentro de los cuatro meses posteriores al cierre de cada ejercicio.

El llamado Libro Mayor no se exige en el Código de Comercio, pero es realmente indispensable, y además lo exige la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Otros Libros y registros fiscales: igual que en los Empresarios individuales.

## 6) Presentación de Cuentas Anuales

### Presentación de Cuentas Anuales en Registro Mercantil

Toda sociedad o empresario individual, inscrito en el Registro Mercantil, debe presentar anualmente en el mismo las denominadas “*Cuentas Anuales*”, que quedan depositadas para constancia legal, y para su consulta por cualquiera que lo solicite.

En el caso de las sociedades las Cuentas Anuales a presentar se componen de los siguientes documentos:

- Hoja solicitud.
- Hoja de presentación de datos.
- Balance activo y pasivo (normal o abreviado).
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Debe y Haber (normal o abreviada).
- Memoria Anual (normal o abreviada).
- Informe de Gestión (únicamente si las cuentas se presentan en formato normal)
- Formularios con operaciones con acciones propias, si se da el caso.
- Certificación de Acuerdos adoptados en Junta, con firmas legitimadas notarialmente.
- Certificación sobre aspectos medioambientales.
- A partir del ejercicio 2008 y siguientes deberán presentarse además, un *Estado de Cambios en el Patrimonio Neto* (ECPN) y en ciertos casos un *Estado de Flujos de Efectivo* (EFE).

Únicamente las sociedades cuyo volumen de facturación, activos, y/o personal, supere ciertos límites deben presentar modelos “normales”, con Informe de Auditores externos. En todos los demás casos las cuentas se formulan de forma abreviada, y en este caso no precisan de estar auditadas, ni de presentar el Informe de Gestión.

Están obligadas a presentar Balance normal, Informe de Gestión e Informe de los Auditores las sociedades en las que durante dos ejercicios consecutivos se superen ciertos importes de la cifra de activos, cifra de negocio y número de trabajadores.

Existen otros casos de auditoría obligatoria, siendo muy significativos los siguientes:

Las sociedades que perciban subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros.

Las sociedades que realicen obras, gestión de servicios públicos, suministros, consultoría y asistencia y servicios a las Administraciones públicas, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y éste represente más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios.

Cualquier sociedad si los socios o accionistas que representan al menos el 5% del capital social lo exigen.

Los empresarios individuales, y otras entidades que por uno u otro motivo estén inscritas en el Registro, deben presentar Cuentas Anuales, normalmente de forma “*abreviada*”, y omitiendo los documentos que únicamente tienen sentido en sociedades.

La presentación de la Cuentas Anuales debe hacerse dentro de los treinta días posteriores a la Junta en que se aprueben las cuentas del ejercicio en cuestión. La falta de presentación de Cuentas anuales implica el *cierre registral* de la sociedad, y además puede tener serias consecuencias en caso de situación concursal, haciéndose responsables de ello a los administradores.

Los documentos contables y sus soportes deben conservarse un mínimo de seis años a efectos mercantiles (plazo mínimo: ciertos documentos deben conservarse mucho más tiempo) y también a efectos tributarios. Esto es independiente de que la prescripción fiscal sea actualmente de cuatro años. Desde el año 2007 pueden conservarse en forma digitalizada, con ciertos requisitos. Hay sociedades que tienen ejercicios sociales que no coinciden con el año natural y por tanto cierran su contabilidad en otras fechas. Para tales casos el calendario debe ajustarse a partir de la fecha de cierre.

**CALENDARIO MERCANTIL SOCIETARIO**

Fechas / Plazos	Operaciones Societarias y contables
31 diciembre año n (1)	Cierre contabilidad año n
1 de enero al 31 de marzo año n+1 (2)	Plazo para que el Órgano de Administración forme las cuentas del ejercicio n
Hasta el 30 de Abril de n+1	Plazo de legalización de los Libros de Contabilidad del ejercicio n en Registro Mercantil
Hasta el 30 de junio (3)	Plazo de aprobación de cuentas por la Junta de Socios / Accionistas
1 al 25 de julio año n+1	Plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades en Agencia Tributaria
1 al 30 de julio año n+1 (4)	Plazo depósito de cuentas y certificación de acuerdos en Registro Mercantil

**7) RÉGIMEN DE TRABAJADORES AUTÓNOMOS**

El empresario, si trabaja en su propio negocio o actividad, es un trabajador por cuenta propia, y las normas de Seguridad Social disponen su integración en el Régimen de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, en abreviatura RETA, o coloquialmente “autónomos”. La Ley 20/2007, de 11 de julio, conocida como Estatuto del Autónomo, regula diversas cuestiones relativas a este régimen y establece la figura del “autónomo dependiente” es decir de aquellos que trabajan en exclusiva o casi exclusiva para un único cliente. El Real Decreto 197/2009, de 23 de febrero (BOE del 4 de marzo de 2009) desarrolla diferentes aspectos de la citada Ley y en especial los referidos a los contratos de “trabajadores autónomos económicamente dependientes” (TRADES).

Reiteradamente se ha señalado lo inconveniente del término “autónomo” aplicado a la realidad empresarial. Realmente, desde el punto de vista jurídico-mercantil y fiscal, no existe un supuesto “empresario autónomo”, sino empresarios individuales, sociedades, etc. Lo que existe es el “trabajador/a autónomo/a”, que es muy distinto.

Frecuentemente el término “autónomo” suele identificarse con el empresario individual, el que, a título personal y por su cuenta y riesgo, explota un negocio, establecimiento comercial o actividad empresarial, en el que presta su propio trabajo personal. Pero lo cierto es que ni todos los

empresarios individuales han de ser necesariamente “autónomos”, ni aún mucho menos todos los “autónomos” son empresarios.

El término “autónomo” pues, ha de limitarse al ámbito de la Seguridad Social. Es, ni más ni menos, que uno de los diversos regímenes de Seguridad Social: el denominado oficialmente “Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos”, más abreviadamente RETA.

Una persona puede, o debe, estar integrado en el RETA por muy diferentes motivos, no siempre relativos al ejercicio de una actividad empresarial por cuenta propia. Entre los casos más destacables, señalamos los siguientes.

- 1) Empresarios individuales, con alta en la Sección 1ª del IAE, que trabaja personalmente en su establecimiento o negocio (es el caso más característico).
- 2) Familiares del Empresario que trabajan en el negocio, y conviven con el mismo, si no existen razones para su alta en Régimen General. La nueva Ley 20/2007, de 11 de julio, permite el alta de hijos no mayores de treinta (no de cónyuge) en Régimen General de la Seguridad Social aunque sin cobertura por desempleo.
- 3) Agricultores y ganaderos por cuenta propia excluidos del Régimen Especial agrario.
- 4) Profesionales Libres, con alta en la Sección 2ª del IAE, siempre que no estén obligatoria o voluntariamente integrados en Mutualidad de Previsión Social de ámbito Colegial sustitutiva de la Seguridad Social.
- 5) Artistas y Deportistas, con alta en Sección 3ª del IAE, que trabajen por cuenta propia.
- 6) Socios trabajadores de “sociedades personalistas” (S. R C., Soc. Com.).
- 7) Socios trabajadores y administradores de Sociedades mercantiles (SA, SL), y familiares en ciertos casos, siempre que ejerzan el “control”, directo o indirecto, de la empresa. Se entiende que lo ejercen en varios casos específicos:
  - Si el trabajador detenta el 50% del capital por sí mismo o en unión de familiares con los que convive.
  - Si por sí sólo tiene el 33%, o más, del capital.
  - Si detenta el 25%, o más, y ostenta poderes gerenciales o similares.
- 8) Socios trabajadores de Cooperativas en ciertos casos. Especialmente en Cooperativas de Trabajo Asociado, si así lo disponen expresamente los estatutos.
- 9) Socios de Sociedades Laborales, que ejerzan un control de la sociedad, en ciertas condiciones. (normalmente en las sociedades laborales los socios deben encuadrarse en el Régimen General).
- 10) Otros casos de alta en el RETA.

Como vemos, son casos y situaciones muy variadas y diferentes, que es totalmente imposible reducir a un esquema único. El “autónomo” puede serlo por muy diferentes motivos, y a cada caso corresponde una situación jurídico-mercantil, laboral y fiscal diferente.

En el caso de empresarios individuales, profesionales y sociedades, es muy conveniente, desde el punto de vista fiscal, que los familiares o socios que trabajen en la actividad mantengan con la propiedad una relación calificable de “laboral”, lo que supone:

- Tener un contrato de trabajo, de tipo general o especial (incluso de Dirección).
- Cobrar mediante una “nómina”, y precisamente por su trabajo.
- Estar integrado en el correspondiente régimen de la Seguridad Social (R. General o Autónomos).

Una Resolución de la D. G. Tributos admite como gasto deducible para empresarios y profesionales los sueldos a familiares, siempre que se hayan dado de alta en Régimen General, o que al haber intentado tal alta, ha sido rechazada por la Tesorería de la Seguridad Social, dándose por tanto de alta en RETA.

Las ventajas son evidentes, y podemos señalar los siguientes aspectos relevantes:

- Si el Empresario está en Estimación Directa, o es sociedad, la “nómina” y la seguridad social serán gastos deducibles para la empresa.
- La “nómina” será renta para el perceptor, pero, hasta ciertos límites, está exenta en el IRPF y no sujeta a retención a cuenta. Incluso en la parte no exenta tiene un tratamiento fiscal más favorable que otro tipo de ingresos o rentas.
- Se podrán atribuir al “trabajador” dietas y gastos de viaje, exentos de retención a cuenta, y que no computan como renta gravable.
- Las rentas de trabajo tienen ventajas comparativas en el IRPF. Las indemnizaciones por despido o cese del contrato pueden gozar de exención con ciertos límites.
- Para la Empresa pagadora pueden suponer cumplir requisitos de empleo (por ejemplo, amortización libre en ciertos casos), e incluso la obtención de ciertas subvenciones y bonificaciones en cuotas de S. Social, si bien esto último puede ser problemático en caso de altas de familiares o socios.
- El percibir una retribución adecuada como directivo, en caso de sociedades, es requisito para que el socio-trabajador se beneficie de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, y la bonificación en el Impuesto de Donaciones y Sucesiones en sociedades familiares

- Si el empresario individual está en el Régimen de Estimación Objetiva por “Módulos”, los trabajadores “asalariados” computan por un módulo de cuantía muy inferior a los “no asalariados”.

En general, el hecho de que el trabajador esté integrado en el Régimen General o en el de Autónomos no es relevante a efectos fiscales. Sin embargo, hay un caso en que se exige fiscalmente el alta en Régimen General: es la normativa sobre Estimación Objetiva por Módulos para el Ejercicio 2000 (Orden de 7-2-2000) que textualmente dispuso

*“En particular tendrán la consideración de personal asalariado el cónyuge y los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, siempre que, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente..... “*

Texto que confirma la posibilidad (en este caso necesidad) de que los familiares estén dados de alta en el Régimen General, si así conviene. Cuestión esta última importante, ya que no siempre será conveniente tal cosa. Recordemos que según la nueva Ley 20/2007, de 11 de julio, los hijos del empresario podrán estar dados de alta en Régimen General, aunque sin la cobertura por desempleo (pero no es asunto sin importancia: tener en cuenta que en Régimen General cabe la contratación por tiempo parcial, por obra y servicio, etc., lo que, de momento, no es posible en RETA).

Aspecto diferente es si los familiares dados de alta en el Régimen General tienen en su caso derecho al cobro por desempleo, o fondo de garantía salarial, cuestión en la que la Tesorería de la Seguridad Social mantiene posturas muy negativas, al considerar no existencia de la nota de “ajeneidad” propia de la auténtica relación patrono-trabajador. No obstante existen discordancias e incluso sentencias contradictorias al respecto.

**TRADES.** La Ley 20/2007, de 11 de julio, conocida como Estatuto del Autónomo, establece la figura del “autónomo dependiente” (TRADE), es decir de aquellos que trabajan en exclusiva o casi exclusiva para un único cliente. El Real Decreto 197/2009, de 23 de febrero (BOE del 4 de marzo de 2009) desarrolla diferentes aspectos de la citada Ley y en especial los referidos a los contratos de “trabajadores autónomos económicamente dependientes”

A finales del ejercicio 2010 entró en vigor la norma que permite a los trabajadores autónomos tener derecho a prestación por cese de actividad de forma similar a la prestación por desempleo en determinadas circunstancias.

Los requisitos han sido desarrollados por el Real Decreto 1541/2011, de 31 de octubre (BOE del 1-11-2011).

**NOTA.** Existen diversas medidas para favorecer el alta en RETA. En general quienes se den de alta como “autónomos” pueden solicitar en ciertas condiciones la precepción del llamado “pago único” de la prestación por desempleo a que tengan derecho. Para jóvenes existen reducciones de la base cuota a pagar durante un cierto tiempo.

Las leyes sobre emprendimiento promulgadas durante 2013 han introducido incentivos para los emprendedores, singularmente, si son menores de 30 años, en forma de reducciones de las cuotas de “autónomos” y otras ventajas significativas.

## **8) PROTOCOLO FAMILIAR**

Muchas empresas, no necesariamente Pymes, son de ámbito familiar. No solo constituyen la principal actividad económica de una familia, sino que ésta suele estar muy involucrada personal y patrimonialmente en la empresa.

En estos casos, la correcta planificación de la sucesión familiar hace del todo necesario abordarla mediante el llamado *Protocolo familiar*, que debe incluir aspectos tales como la definición de la empresa y de la familia, el papel en la empresa de cada miembro, en especial de los que trabajan en la misma, forma de acceder a trabajar, entrada y salida de socios familiares, valoración de las acciones o participaciones, futuro de la segunda o tercera generación, planes sucesorios, en su caso, etc.

El Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero regula el registro y publicidad de los protocolos familiares, que en todo caso siempre es voluntario.

## CAPÍTULO II

### ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA EMPRESA

*Sumario: Fase de puesta en marcha. Fase Operativa: Impuestos sobre Transacciones. Retenciones a terceros. Seguridad Social. Fase de Tributación de Resultados: Empresario Individual. Comunidades de Bienes y S. Civiles. Sociedades. Tenencia y Transmisión. Relaciones Tributarias, Obligaciones Tributarias. Ley General Tributaria. Sanciones. Fraude fiscal. Territorios con fiscalidad diferenciada, competencias de las CC.AA.*

El régimen fiscal de una empresa o empresario resulta muy condicionado por la forma mercantil adoptada, por sus propias elecciones dentro de ciertas opciones tributarias, y por otros factores diversos

La actividad empresarial, esté o no desempeñada por los incorrectamente llamados “autónomos”, es decir por empresarios individuales, o por entidades o sociedades, tiene una importante componente tributaria, y está sometida a diversos impuestos y gravámenes de orden estatal, autonómico, y local. A los efectos que ahora nos interesan podemos clasificar las contingencias fiscales de la empresa, o del empresario, en fases o momentos de la vida de la empresarial:

- Tributación de la fase de puesta en marcha.
- Tributación de la fase operativa de la empresa.
- Tributación de los resultados.
- Tributación de la propiedad, transmisión, y sucesión de la empresa.

#### **A) FASE DE PUESTA EN MARCHA.**

Para iniciar una actividad empresarial debe superarse una importante serie de trámites administrativos y fiscales, a los que ya hemos hecho referencia anteriormente, y que, de forma muy esquemática, podemos reseñar así:



- Solicitud de CIF / alta en registros fiscales. Alta Censal, modelo 036 /037.
- Alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), modelo 840, y otros. Tener en cuenta que están exentas de pago de cuotas la mayoría de la empresas: todas las de personas físicas y las sociedades que facturen menos de un millón de euros. Por tanto, no precisan esta alta.
- Alta Censal de inicio y elección de régimen fiscal. Modelo 036/037. Es especialmente importante.
- Altas en Seguridad Social:
  - Altas en Régimen de Autónomos (RETA).
  - Altas patronales.
  - Altas de trabajadores por cuenta ajena.
- Licencia municipal de apertura del local.
- Otras altas y licencias especiales o sectoriales.

En el siguiente capítulo se detallan los aspectos más relevantes del alta fiscal de empresarios y empresas.

NOTA: Para ciertas actividades de comercio, servicio y otras, se ha establecido un sistema de la llamada “licencia express” mediante *declaración responsable*. Ley 12/2012 de 26 de diciembre de Medidas Urgentes de Liberalización del Comercio - que sustituye al Real Decreto 19/2012 amplía las posibilidades de apertura de establecimientos comerciales y de ciertos servicios sin necesidad de licencia previa, siempre que su superficie no supere 300 metros cuadrados. En la ley se especifican los Epígrafes de Actividades del IAE a los que es de aplicación (BOE del 27/12/2012).

La Ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, ha ampliado los epígrafes a los que se aplica esta norma, así como la superficie de los locales hasta 500 metros cuadrados.

## **B) FASE OPERATIVA.**

El día a día de la empresa y del empresario se desarrolla en un entorno tributario en el que destacan los siguientes aspectos:

### Tributación de las Transacciones empresariales

Afectan a las compras, ventas, facturación, contratos, inversiones en activos fijos o financieros, servicios, importaciones y exportaciones, etc.

- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), si reside o tienen actividades en las Islas Canarias.
- IPSI, en Ceuta y Melilla, si reside o tienen actividades en alguna de las Ciudades Autónomas.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)
- Impuestos Especiales sobre: Alcoholes, Tabaco, Combustibles, Juegos de Azar, Matriculación de vehículos, Electricidad, Seguros, y otros sobre procesos energéticos y residuos.
- Impuesto sobre Ventas Minoristas de Combustibles.
- Aranceles y Tasas aduaneros.
- Impuestos autonómicos propios de cada Comunidad
- Tasas y tributos parafiscales.

En sendos capítulos posteriores se estudian los principales aspectos del IVA, así como de ITP y AJD.

### **Retenciones fiscales a terceros.**

El empresario debe practicar retenciones a cuenta del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades sobre rentas que abone a determinados sujetos fiscales:

- Trabajadores.
- Profesionales y Artistas.
- Consejeros y Administradores.
- Agricultores y ganaderos.
- Empresarios que tributen en Régimen de Estimación Objetiva por Módulos dados de alta en ciertos epígrafes.
- Arrendadores de locales de negocio.
- Perceptores de Rentas de Capital.
- Perceptores de Premios.
- Otras retenciones.

- Existen además retenciones a personas y entidades sometidas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

En un capítulo posterior se examinan los aspectos esenciales que regulan la obligación de practicar retenciones.

### **Seguridad Social**

La empresa o el empresario deben hacer declaraciones e ingresos en la Tesorería de la Seguridad Social relativos a los seguros sociales propios o de sus empleados.

- Cuota del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) del propio empresario, si trabaja en su negocio.
- Cuotas de RETA de familiares que trabajen en su actividad y convivan.
- Cuotas del RETA de profesionales que no estén integrados en Mutualidades de ámbito colegial sustitutivas de la Seguridad Social.
- Cuotas del RETA de socios o partícipes trabajadores en Comunidades de Bienes, y Sociedades Civiles.
- Cuotas del RETA de socios trabajadores de sociedades mercantiles, siempre que ocupen la gerencia u otro trabajo retribuido y ejerzan el control de la sociedad, directamente o a través de familiares con los que convivan.
- Cuotas del Régimen General de la Seguridad Social, de los trabajadores por cuenta ajena (aunque sean familiares, o socios). Declaración - liquidación mensual, modelos TC1 y TC2.

## **C) FASE DE TRIBUTACIÓN DE RESULTADOS**

Los resultados de la actividad empresarial tributan a la Hacienda del Estado (salvo en País Vasco y Navarra, en donde tributan a la Haciendas Forales) sea cual fuese el tipo de actividad, y la forma jurídico-mercantil elegida para su realización. Sin embargo, la fiscalidad de los resultados es muy diferente en el caso de los sujetos personas físicas (comerciantes, empresarios, profesionales), y en el de sociedades, por lo que deben ser examinados por separado.

### **Empresarios Individuales.**

Para los empresarios individuales (y para profesionales, artistas y agricultores), no existe un impuesto especial sobre sus ganancias sino que el “*Rendimiento Neto*” obtenido en sus

actividades se integra directamente en su Base Imponible del Impuesto sobre la Renta (IRPF), adicionándose a otros eventuales rendimientos. A estos efectos, los sujetos pasivos se clasifican en tres modalidades o regímenes de estimación de sus rendimientos:

- Régimen de Estimación Directa Normal (EDN)
- Régimen de Estimación Directa Simplificada (EDS)
- Régimen de Estimación Objetiva por Módulos (EOM)

### **Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles**

Su situación es similar a las personas físicas. Salvo en casos especiales, tributan por sistema de “atribución de rentas”, según las normas del IRPF, atribuyéndose el resultado positivo a cada comunero o partícipe, según su cuota de participación. Cada partícipe hace declaraciones por su parte exactamente igual que si fuese un empresario individual o un profesional. En el mes de marzo de cada año, la Entidad debe presentar una declaración informativa, referida al ejercicio anterior (modelo 184). En el capítulo VI se examina su Régimen Tributario.

### **Sociedades**

Todo tipo de Sociedades (mercantiles, cooperativas e incluso Sociedades Agrarias de Transformación), y otras personas jurídicas, tributan por el Impuesto sobre Sociedades, cuyo sujeto pasivo es la propia sociedad y no sus socios. Existen varios regímenes:

- Régimen General.
- Régimen de Grandes Empresas (desde 6.010.121 € de cifra de negocio).
- Régimen de Empresa de Reducida Dimensión (hasta 10 M. € de cifra de negocio).
- Régimen de Transparencia Fiscal (suprimido desde el 1.1.2003. Subsistente para las UTE y AIE).
- Régimen de Sociedades Patrimoniales (suprimido a partir del ejercicio 2007).
- Régimen de Sociedades de Arrendamiento de Viviendas.
- Régimen de declaración consolidada.
- Regímenes especiales sectoriales y territoriales.

En capítulos posteriores se examinan con la tributación de empresarios y profesionales en el IRPF así como el Impuesto sobre Sociedades.

## D) TENENCIA Y TRANSMISIÓN. SUCESIÓN FAMILIAR.

La tenencia, transmisión, venta, donación y sucesión hereditaria de la empresa, de los activos afectos a la misma, y su sucesión por vía de donación en vida o hereditaria, es aspecto de la mayor importancia, muy especialmente para la empresa familiar.

Los impuestos que afectan a estos aspectos son:

- Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Desde el 1.1.2008 dejó de exigirse por establecerse una bonificación general en la cuota del 100%. Sin embargo por recientes disposiciones se ha reimplantado para los ejercicios 2011 - 2014, con un mínimo exento de 700.000 euros, aumentándose al mismo tiempo el límite de exención por vivienda. En cualquier caso siempre ha estado vigente a otros efectos importantes, en especial en lo relativo a su incidencia en el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones. Al ser un tributo cedido a las CC-. AA. Cada una puede modificar aspectos importantes, e incluso establecer la bonificación del 100%, como ha hecho la C. A. de Madrid.
- Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
- Impuesto de Donaciones y Sucesiones (IDS). En caso de transmisiones por donación en vida o sucesión hereditaria.
- IRPF / Impuesto sobre Sociedades. En transmisiones *inter vivos*. Es decir, cuando el empresario o el socio /accionista vende toda o parte de la empresa se generan variaciones patrimoniales que inciden en dichos impuestos.

## E) OTROS IMPUESTOS

La empresa o el empresario deben liquidar otros impuestos y tasas diversas. Entre ellos debemos citar, aparte del IAE anual por las actividades que desarrolle:

- IBI sobre inmuebles de su propiedad.
- Impuesto de Tenencia y Circulación de Vehículos, por los que tenga en servicio.
- Tasas de Licencia de apertura y de Obras.
- Tasas de basuras, tasas de aparcamientos y otras tasas locales
- Impuesto Municipal de Plusvalías (IIVTNU), al enajenar inmuebles.

- Tasas de Aduanas en las importaciones.
- Impuestos especiales sobre ciertos productos.
- Tasa Judicial por presentación de demandas en vía civil o administrativa. Han sido muy extendidas y aumentadas en virtud de la Ley 10/2012, de 20-11-2012 (BOE 21/11/12)

En general, **estos tributos**, periódicos o no, son considerados como gasto deducible, de forma que se deducen de los ingresos obtenidos al determinar la base del Impuesto de IRPF (en Estimación Directa), o de Sociedades.

En cambio, los recargos y sanciones que las Administraciones Tributarias, o la Seguridad Social, impongan por retrasos en las liquidaciones o por infracciones no son gasto deducible a tales efectos. Si se pagasen, y una vez recurridas, se anulasen, la devolución no serían tampoco ingresos computables.

## **E) RELACIONES TRIBUTARIAS. OBLIGACIONES. SANCIONES**

Las relaciones entre los contribuyentes o sujetos pasivos y las Administraciones Tributarias (Estatad, Foral, Autonómica, Local) no son sencillas ni fáciles, ni siempre del todo "pacíficas".

Las relaciones generales entre el contribuyente y las Administraciones Tributarias vienen reguladas en sus aspectos básicos por la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre. La nueva LGT ha sido objeto de desarrollo reglamentario en varios aspectos: Reglamento de Régimen Sancionador, Reglamento de Revisión en vía administrativa, Reglamento de Recaudación, y Reglamento de actuaciones de gestión e inspección.

El contribuyente está obligado por las normas generales y las especiales de cada tributo a importantes obligaciones formales, documentales, y de información al Fisco, amén, claro está, de ingresar en el Tesoro las cuotas resultantes. En el caso de los empresarios, estas obligaciones son aún más pesadas y perentorias. En general, para cada tributo o concepto tributario el sujeto pasivo viene obligado a:

- a) **Declaraciones.** Presentar en tiempo y forma Declaraciones - liquidaciones (o autoliquidaciones). Unas veces son esporádicas, y las más periódicas: mensuales, trimestrales y anuales.
- b) **Retenciones.** Retener a terceros ciertos importes e ingresar en el Tesoro los importes retenidos e informar de todo ello a la Agencia Tributaria.
- c) **Ingresos.** Ingresar en el Tesoro las cuotas resultantes, si fueran positivas.

- d) **Documentación.** Aportar a la Agencia Tributaria u otros órganos de gestión, los documentos y justificantes que se soliciten, tanto propios como referidos a clientes, proveedores, preceptores de rentas, etc.
- e) **Cooperación.** Cooperar con la Inspección de Hacienda cuando se le someta a un procedimiento de Inspección Tributaria, etc. También hay que facilitar datos de trabajadores, colaboradores, clientes, proveedores, etc.
- f) **Responsables Tributarios.** Debe tenerse en cuenta que, además del Sujeto Pasivo, la Ley General Tributaria, y el Reglamento General de Recaudación, disponen que otras personas puedan responder de forma solidaria o subsidiaria, si se dan determinados supuestos. Puede darse el caso de la derivación de responsabilidades a los Administradores societarios, o la responsabilidad del sucesor de la empresa o de la actividad, o la responsabilidad de la empresa respecto a ciertas deudas tributarias de sus contratistas o subcontratistas. En el contexto de las medidas contra el fraude fiscal de la Ley 7/2012 se han incorporado novedades importantes que se comentan más adelante.

**Derechos del contribuyente.** El contribuyente tiene ciertos derechos, contenidos inicialmente en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998, de 26 de febrero), y, a partir del 1 de julio de 2004, en la Ley General Tributaria, Ley 58/2003. Es importante recordar algunos de estos derechos y posibilidades.

En cuanto a las Declaraciones - Liquidaciones:

- **Modelos de Declaración** Suelen presentarse en impresos ante la Agencia Tributaria (u Organismo equivalente autonómico o Foral), ingresándose en su caso en un Banco o Entidad de Crédito. También pueden presentarse por medios telemáticos. Para las Grandes Empresas es obligatoria la presentación de declaraciones por este procedimiento. Todas las SL y SA deben presentar de forma telemática sus declaraciones periódicas. Desde enero de 2014 también deberán presentarse por vía telemática declaraciones tributarias de empresario individuales, profesionales, y entidades que hasta ahora no estaban obligadas a ello.
- **Aplazamiento o fraccionamiento.** Si surgen problemas de tesorería puede pedirse el aplazamiento o fraccionamiento de la Deuda Tributaria. Normalmente se exigen avales u otras garantías externas, si la deuda supera 18.000 euros. Si el contribuyente demuestra que no puede aportar avales, la Agencia Tributaria debe admitir otras garantías, incluso personales. El aplazamiento no se concede en materia de retenciones a terceros, salvo en situaciones excepcionales. Cuando sea preciso avalar la deuda hasta un importe de 3.000 euros puede hacerse con garantías diferentes al aval de entidad de crédito.

- **Recargos.** Si la declaración tributaria, y el ingreso correspondiente, se hacen fuera de plazo, pero de forma espontánea, no hay sanción. Únicamente se paga un recargo (que no tiene carácter sancionador), del 5, 10, 15 ó 20 por ciento, según el plazo transcurrido. Pago en plazo este recargo puede ser objeto de reducción.
- **Apremio.** Iniciado el periodo ejecutivo, el recargo será del 5%, si el pago es anterior a la providencia de apremio, del 10% si se efectúa en los plazos señalados en la providencia, y del 20% en los demás casos. Puede haber reducciones por ingreso en plazo.
- **Rectificaciones.** Si se detectan errores en una declaración, puede presentarse voluntariamente una declaración complementaria. No se derivará sanción, sino otra cuota complementaria, y en su caso los recargos antes citados.
- **Devolución de ingresos.** Si el contribuyente entiende que ingresó de más por cualquier causa, puede instar un procedimiento de devolución de “ingresos indebidos”, incluidos intereses a su favor, siempre que no hayan prescrito.
- **Cuenta. Compensación** Existe la “*Cuenta Corriente Tributaria*”, de interés para empresas que tengan al mismo tiempo devoluciones pendientes y deban ingresar.

Si se abre al sujeto pasivo **procedimiento de revisión o de Inspección:**

- **Prescripción.** Tener en cuenta que la prescripción es actualmente de cuatro años (4). Deben contarse a partir del último día hábil en periodo voluntario para el pago de la deuda o la presentación de la declaración. En caso de **delito fiscal** existe otro periodo de prescripción penal que es, en general, de cinco años, y recientemente se ha ampliado a diez para conductas agravadas (vid más adelante).
- **Interrupción del periodo de prescripción.** El transcurso del plazo de prescripción se interrumpe por el inicio de actuaciones de revisión o Inspección. Pero si estas actuaciones se interrumpen por más de seis meses, por causa no imputable al interesado, o si el procedimiento excede del año, es como si no hubiese existido interrupción de la prescripción. El procedimiento debe terminarse en un año, salvo que se prorrogue por causas específicas. El transcurso del plazo sin terminar el procedimiento, puede suponer la



anulación de la interrupción prescriptiva. Procedimientos tributarios. No es lo mismo un procedimiento de revisión por Órganos de Gestión, normalmente la AEAT, que un procedimiento de Inspección en regla. Solo esta última puede entrar a investigar la Contabilidad mercantil del empresario. Los procedimientos tributarios deben terminarse en el plazo de seis meses, y, en caso de llegar este término sin resolución, puede darse la caducidad.

- **Inspección.** Los procedimientos de Inspección deben terminar en el plazo de doce meses (que excepcionalmente puede prorrogarse otro tanto). El incumplimiento de este término, así como la paralización injustificada por más de seis meses, puede producir que no se considere interrumpido el cómputo de la prescripción. A partir del 1 de enero de 2008 entró en vigor el nuevo Reglamento de actuaciones de gestión e inspección.

Si se emite por la Administración o Inspección una **Liquidación complementaria, paralela, o provisional** y no se está de acuerdo, o no se está de acuerdo con un Acta de Inspección:

- **Derechos.** No se está obligado a aceptarla. No deben admitirse coacciones ni presiones, y menos si no se dispone en ese momento de adecuado asesoramiento. No tiene sentido no firmarla, lo que procede es firmarla “*en disconformidad*”. A partir de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, el 1 de julio de 2004, también existe la posibilidad de “actas de acuerdo”.
- **Notificaciones.** El sujeto tributario tiene derecho a ser notificado de forma reglamentaria de cualquier acto de la Administración que le afecte. Es de advertir que a partir del 1 de enero de 2011 las SL y SA vienen obligadas a recibir notificaciones tributarias por vía telemática.
- **Notificación telemática por comparecencia.** Desde finales de julio de 2011 cuando no sea posible por causas no imputables a la Administración efectuar notificaciones se citará al interesado por comparecencia mediante inserción de aviso en el “Tablón de Anuncios” de la Sede Electrónica del la AEAT (<https://www.agenciatributaria.gob.es>). Los anuncios se insertarán cada martes y jueves y a los quince días se dará por notificado al interesado. Atención, no es lo mismo que lo anterior; esto afecta a TODAS las personas físicas o jurídicas sin distinción, tanto si deben tener o tienen DEH como si no. Orden MEH/1843/2011, de 30 de junio (BOE 04/07/2011).

- **Recursos.** Puede recurrirse en varias instancias:
  - 1) En **Reposición** ante el propio Órgano que la dictó.
  - 2) En **Reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional** o Central. En algunos Ayuntamientos existen Tribunales locales.
  - 3) En **Procedimiento Contencioso Administrativo** ante la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma. Tener en cuenta que desde el 01/01/2013 la interposición de recurso contencioso supone el pago de la “Tasa Judicial” para cualquier persona física o jurídica.
  
- **Paralización.** La interposición de Recurso no paraliza normalmente la ejecución de la liquidación, salvo que se solicite peritación contradictoria (ITP, Sucesiones, etc.), y en algunos casos especiales. En general, hay que avalar la deuda para evitar la ejecución, si supera 1.502,52 euros, pero puede solicitarse aplazamiento o fraccionamiento sin necesidad de aval hasta un importe de 18.000 euros. Si al final el contribuyente tiene razón, la Administración debe reintegrarle el importe ingresado y/o el coste de los avales, o de otras garantías prestadas. Si la deuda se ejecutó debe compensarle con intereses.
  
- **Aplazamiento.** Las deudas tributarias pueden aplazarse o fraccionarse si el pago origina perjuicios o trastornos. Solo es preciso aval o garantía similar si la deuda supera 18.000 euros. Cuando sea necesario garantizar las deudas hasta 3.000 euros pueden ser aplazadas con garantía distinta de aval de entidad de crédito. El aval puede ser sustituido por otras garantías en determinados supuestos, en especial si el recurrente no puede obtener avales de entidades de crédito (normalmente se exige denegación de dos entidades)

Si se impone **sanción**, o se incoa expediente sancionador, tener en cuenta que:

- **Derecho a la presunción de inocencia.** La buena fe del contribuyente se presume. No tiene que probar su inocencia. Es el Órgano sancionador quien debe aportar las pruebas.
  
- **Conflictos interpretativos.** Puede darse el caso de “*conflicto en la aplicación de la norma*”, lo que puede llevar a acuerdos de aplicación entre el contribuyente y la Administración, cuando la interpretación de aquella ofrezca dificultades o sea de naturaleza polémica.

- **Expediente sancionador.** La imposición de sanciones debe hacerse en expediente aparte del que motivó la Inspección o revisión, con audiencia previa al interesado. El expediente debe notificarse en el plazo de tres meses a partir de la liquidación o resolución que lo motive, y debe dictarse y notificarse resolución en el plazo de seis meses.
- **Recursos.** Pueden interponerse contra la sanción los mismos Recursos antes citados.
- **Paralización automática.** En materia de sanciones, la interposición de Recurso paraliza automáticamente la ejecución, sin necesidad de avales u otras garantías.
- **Graduación de sanciones.** Las sanciones pueden ser leves, graves o muy graves y ser de cuantía fija o proporcional al monto defraudado o no declarado, y a criterios de cuantificación (normalmente entre el 50% y el 150%). Las sanciones más graves son en materia de retenciones e impuestos repercutibles, aparte de las infracciones aduaneras. Además, existen sanciones no pecuniarias, como publicación de nombres, no concesión de subvenciones, prohibición de contratación con Administraciones Públicas.
- **Reducción de sanciones.** La aceptación de la sanción, sin recurso, permite alguna reducción. Si es resultado de una acta de acuerdo, la reducción será del 50%, en general, si no se recurre la reducción es del 30%. Una vez impuesta y firme la sanción, con o sin rebajas, el pago en periodo voluntario y sin recursos o peticiones de aplazamiento o fraccionamiento supone una reducción del 25%.
- **Régimen transitorio.** Es importante señalar que los procedimientos, o recursos, iniciados antes del 1.1.2004 y no finalizados a esta fecha pueden beneficiarse de las nuevas normas sancionadoras si son más beneficiosas para el interesado.
- **Reglamento.** A partir del 29-10-2004, los procedimientos sancionadores se regulan por su Reglamento aprobado por el Real Decreto 2.063/2004, de 15 de octubre (BOE del 28).

### **SUPUESTOS DE DELITO FISCAL**

El delito fiscal - que exige siempre una prueba de dolo - puede existir en general a partir de defraudaciones cuyo monto supere la cuantía de 120.000 €, en un solo concepto y año. La modificación del Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010, de 23 de julio, que entró en vigor el 23

de diciembre, establece un novedad muy importante cual es la responsabilidad penal directa de las personas jurídicas, y en particular de las sociedades, y no solo de sus administradores o representantes legales.

La reciente Ley Orgánica 7/2012, de 27/12/012 (BOE 28/12/12) ha modificado y ampliado varios artículos del Código Penal en materia de fraude contra la Hacienda Pública (estatal, autonómica, y local), y contra la Seguridad Social, según esta modificación ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

- a) **Delito Fiscal.** Límite 120.000 euros (50.000, e incluso menor € si es contra la UE). Penas de 1-5 años y penas accesorias. Se mantiene la prescripción a los cinco años. Pero se establece un tipo penal agravado para defraudaciones de más de 600.000 €, o en las que concurra la utilización de organizaciones criminales, o la utilización de personas o entidades interpuestas, o de paraísos fiscales, con ánimo de dificultar o impedir la investigación. Para este tipo agravado la pena es de 2-6 años, además de las accesorias, lo que supone una prescripción de diez años. Además la existencia de un proceso en vía jurisdiccional penal no impedirá que continúe el procedimiento administrativo tendente al cobro de las deudas tributarias.
  
- b) **Delito contra la S. Social.** El límite general sigue siendo de 50.000 euros, con penas de 1-5 años, y accesorias. Se mantiene la prescripción a los cinco años. Pero se establece un tipo penal agravado para defraudaciones a la Seguridad Social de más de 120.000 €, o en las que concurra la utilización de organizaciones criminales, o la utilización de personas o entidades interpuestas, o de paraísos fiscales, con ánimo de dificultar o impedir la investigación. Para este tipo agravado la pena es de 2-6 años, además de las accesorias, lo que supone una prescripción de diez años.

Además deben tenerse en cuenta otros aspectos en la relación del contribuyente con la AEAT y otras autoridades tributarias estatales, forales, autonómicas, o locales

- **Valoración.** Siempre que deba liquidarse un Impuesto cuya base o valoración pueda ser conflictiva hay derecho a solicitar previa valoración de la Administración. Puede ser muy relevante en materia de “operaciones vinculadas” entre la sociedad y sus socios o administradores, o entre entidades pertenecientes a un mismo grupo.
  
- **Consultas.** En general, los contribuyentes pueden hacer consultas a la Agencia Tributaria o a la Dirección General de Tributos, cuando lo crean oportuno. De acuerdo con la nueva Ley General Tributaria las contestaciones de la Administración a las consultas por escrito

en general serán vinculantes. Pero en cualquier caso, el contribuyente que siga criterios facilitados por la Administración no incurre en conducta sancionable.

- **Subvenciones.** Para obtener subvenciones públicas o contratar con las Administraciones Públicas se exige estar al corriente de obligaciones tributarias.
- **Responsables tributarios.** Ciertas personas físicas o jurídicas pueden ser responsables subsidiarios o solidarios con el sujeto pasivo a deudor principal de Hacienda en ciertos casos: administradores societarios, herederos, sucesores del empresario o sucesores de empresa, sub contratantes respecto a sus subcontratados, etc. Ya hemos señalado más arriba otros recientes supuesto de responsabilidad derivada
- **Defensor del Contribuyente.** Existe la figura del Defensor del Contribuyente al que se pueden elevar quejas y reclamaciones por el deficiente funcionamiento de los Órganos de la Administración Tributaria.
- **Ley Concursal.** Tener presente que a partir del 1.9.2004 el impago durante tres meses consecutivos en las cuotas de la Seguridad Social, o en Impuestos a Hacienda, es causa suficiente de situación concursal, que puede ser instada por cualquier acreedor, no solo por el Organismo acreedor.

## F) PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL Y BLANQUEO DE CAPITALS

Es de advertir que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (BOE 30), de medidas de prevención introdujo importantes disposiciones sobre “operaciones vinculadas”, disposiciones sancionadoras, responsabilidades subsidiarias, operaciones inmobiliarias, referencia catastral, IVA, y otras destinadas en general a controlar más eficazmente zonas opacas a la tributación. El Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre desarrolló la Ley 36/2006, en especial en materia de “operaciones vinculadas”. Recordamos que actualmente las operaciones en efectivo son objeto de especial vigilancia debiendo declararse expresamente en la Declaración anual de Operaciones (modelo 347) las que superen ciertos importes. Desde principios de 2010 las operaciones con tarjetas de crédito - incluidas las disposiciones o ingresos de fondos - son objeto de una declaración por las entidades gestoras de las mismas.

Todo ello se ha visto afectado de manera importante por la promulgación de la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención de la financiación del terrorismo y del blanqueo de capitales y especialmente así como por la Ley 7/2012, de medidas contra el fraude fiscal de 29/10/2012 (BOE 30/10/12), que introduce numerosos e importantes cambios en la Ley General Tributaria y otras disposiciones, a fin de facilitar el control tributario e impedir en vía administrativa el fraude fiscal. Tener en cuenta su conexión con la modificación del Código Penal en relación con el Delito Fiscal más arriba comentada. Entre sus medidas deben destacarse:

**Pagos en efectivo.** Se limita a 2.500 euros el límite para pagos en efectivo en operaciones empresariales y a 15.000 entre particulares.

**Módulos IRPF.** Se limitan considerablemente los parámetros en los cuales determinadas actividades empresariales pueden determinar sus rendimientos en el Régimen de Estimación Objetiva por Módulos.

**Declaración bienes en el exterior.** Todos los residentes en el Estado español deberán declarar sus bienes en el exterior (depósitos, activos financieros, inmuebles...) entre el uno de enero y el 30 de marzo de cada año referido al anterior mediante declaración telemática modelo 720, con muy serias consecuencias sancionadoras y tributarias en caso de ocultamiento.

**Medidas cautelares.** En caso de disolución de sociedades que limiten la responsabilidad de los socios (especialmente las SL y SA) las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones. La misma ley dispone una medida cautelar novedosa: la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

**IVA.** En materia de IVA se adoptan medidas como la exclusión del Régimen Simplificado de aquellos empresarios excluidos del Régimen de Módulos en IRPF; la liquidación por “inversión del sujeto pasivo” para determinados supuestos, en especial en ejecución de obras.

## **G) TERRITORIOS CON TRIBUTACIÓN DIFERENCIADA. COMPETENCIAS CC.AA.**

Dentro del Estado Español existen Territorios, Nacionalidades Históricas y Comunidades Autónomas que tienen tributación diferenciada en razón del territorio. Son los siguientes casos:

- **País Vasco y Navarra**, en donde la gestión tributaria (incluso con importante potestad normativa) corresponde a las Haciendas Forales de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya, así como Navarra. Los impuestos son los mismos que en territorio común aunque existen en IRPF y Sociedades normas especiales forales y tipos diferenciados.
- **Islas Canarias**. Régimen Especial Financiero y Fiscal. No existe el IVA, que es sustituido por el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Existe una Hacienda Canaria. Normativa especial, con importantes incentivos, en materia de actividades económicas en IRPF e Impuesto sobre Sociedades. Además existe un régimen especial “*off shore*” (ZEC).
- **Ceuta y Melilla**. En ambas Ciudades Autónomas el IVA no se aplica y es sustituido por el Impuesto Sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), cuya gestión corresponde a la Hacienda del Ayuntamiento respectivo. Existen normas con importantes reducciones e incentivos en IRPF y Sociedades, así como en otros impuestos.

En principio, y salvo que se diga otra cosa, se entenderá que los casos que se examinan en este trabajo se refieren a sujetos pasivos establecidos en territorio común

Independientemente de lo señalado, todas las Comunidades Autónomas, incluso las de régimen común, disponen de importantes competencias tributarias, en especial respecto a los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado. En términos generales las Comunidades Autónomas, además de la posibilidad de introducir tributos propios, tienen transferida la gestión, con cierta capacidad normativa, en los siguientes tributos:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
- Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Tener en cuenta que si bien se estableció exención del 100% en 2008, se ha restablecido temporalmente estado vigente actualmente para los ejercicios 2011 al 2014.
- Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones (IDS), en el que muchas comunidades han introducido muy relevante reducciones o bonificaciones (en algunos casos del 99%).
- Tramo autonómico de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el que pueden reducir o incrementar la tarifa e introducir bonificaciones o reducciones por diversos conceptos.

En consecuencia ante un supuesto tributario concreto, es indispensable revisar no solo la normativa general aplicable, sino también las posibles particularidades de la comunidad autónoma cuya normativa sea de aplicación.



## IMPUESTOS ESTATALES O DE AMBITO GENERAL

### Impuestos Directos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Impuesto sobre el Patrimonio (IP).
- Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).
- Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones (IDS)

### Impuestos Indirectos.

- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).
- Impuesto sobre la Producción e Importación. Ceuta. Melilla (IPSI).
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD).
- Impuestos Especiales: Carburantes, Tabaco, Alcoholes y Bebidas alcohólicas, Juego, Energía Eléctrica, Matriculación de vehículos, embarcaciones y aeronaves, Primas de Seguros, Impuesto sobre los premios de Juegos de Azar.
- Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos.
- Impuestos, Derechos y Tasas de Aduanas (Zona TAC / U. E.)
- Arbitrio sobre Importación y Entrega de Mercancías (AIEM). Canarias.

### IMPUESTOS NO ESTATALES

- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Contribución Urbana y C. Rústica.
- Impuesto Municipal de Obras y Construcciones (IMOC).
- Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU ).
- Impuesto de Tenencia y Circulación de Vehículos.
- Tasas y Arbitrios Municipales.
- Impuestos específicos de algunas Comunidades Autónomas.

*NOTA: IP, ISD, ITPAJD, y otros son impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, que disponen de cierto margen para variar tipos y otras variables. El IRPF está cedido en un cierto porcentaje a las Comunidades Autónomas.*

Tanto el Estado como Comunidades Autónomas y Ayuntamientos tienen establecidas numerosas tasas y exacciones parafiscales.

## CAPÍTULO III

### ALTA EMPRESARIAL

*Sumario: Alta fiscal. Tramitación y altas simplificadas. Alta Censal e Impuesto de Actividades Económicas.*

Es de la mayor importancia que el empresario o la empresa se den correctamente de alta al inicio de sus operaciones, y que mantengan su alta actualizada en todo momento.

Por tanto conviene que el empresario o sociedad compruebe si su situación censal es la correcta en cuanto a:

- Datos generales de la empresa, domicilio social y fiscal, etc.
- Epígrafe o epígrafes correspondientes a las actividades efectivamente desarrolladas.
- Declaración del local o locales afectos a cada actividad como local; principal; almacén; oficinas, etc.
- Régimen fiscal aplicable en IRPF; Impuesto sobre Sociedades; IVA. Alta en el Registro de Devoluciones mensuales.
- Obligaciones formales: Declaraciones periódicas. Retenciones a terceros.
- Alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI).

En general, estar correctamente dado de alta a efectos de censos fiscales es cuestión importante ya que de ello pueden derivar consecuencias trascendentales en otros ámbitos tributarios, IVA, IRPF, Sociedades, Patrimonio, Sucesiones, etc. No es infrecuente que la posibilidad de acogerse o no a tal beneficio tributario, tal exención, e incluso a subvenciones dependa de estar o no debidamente dado de alta o censado en tal o cual epígrafe. Incluso pueden darse problemas de índoles administrativa y laboral.

El epígrafe en que se haya dado de alta condiciona si puede acogerse o no al Régimen de Estimación Objetiva por Módulos; si en este caso está o no sometido a retención en sus facturas; e incluso, recientemente, la de apertura de local puede hacerse mediante “declaración responsable” sin esperar a tener previa licencia de apertura.

En caso de que se comprueben que existen aspectos incorrectos o insuficientes procederá su actualización con la mayor diligencia.

El Alta censal o fiscal de toda empresa o empresario viene determinada por dos altas diferenciadas pero muy relacionadas entre sí:

- El Alta Censal, ante la Agencia Tributaria, que es obligatoria en todo caso.
- El alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas IAE siempre que no exista exención.

### **Alta Censal**

Para iniciar cualquier actividad, la empresa o empresario debe proceder al Alta Censal, mediante el modelo 036 / 037, momento en el que se elige, si hubiese alternativas, el régimen en IVA y en IRPF, Impuesto sobre Sociedades, y otras alternativas tributarias.

Es cuestión muy importante la correcta formalización de este Alta Censal que es la verdadera alta a efectos tributarios. Las sucesivas altas, bajas, modificaciones, etc. deben notificarse mediante la presentación de este documento. Para las Empresas o empresarios que no se dan de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), por estar exentos, es particularmente importante el Alta censal ya que hace las veces de alta en aquél. Evidentemente, en este formulario se debe indicar en qué epígrafe o epígrafes del IAE se produce el alta, qué local o locales quedan afectos a cada actividad, etc. Así mismo, se indica el régimen tributario en IRPF, IVA, Impuesto sobre Sociedades, que corresponda, y las obligaciones tributarias inherentes. Tener en cuenta que el modelo 036/037 puede presentarse para solicitar CIF provisional (p. e. sociedades en trámite, o en fase de constitución), así como para alta previa al inicio, a efectos de deducir el IVA soportado antes del inicio efectivo de la actividad, que actualmente no es estrictamente necesaria pero sí muy aconsejable.

Caso de prever realizar operaciones intracomunitarias la empresa o empresario debe presentar modelo 036 a fin de solicitar CIF intracomunitario e inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI). Desde el 1.1.2010 se exige incluso para servicios intracomunitarios.

Hay que insistir en que la Declaración Censal es un documento de gran importancia. Por supuesto es necesario, para la posterior alta en el Régimen de Trabajadores Autónomos, cuando tal encuadramiento sea exigible. Muchos problemas fiscales o laborales derivan de su falta de presentación, o presentación incorrecta en cada caso. A resultas de la supresión del IAE para una gran parte de los empresario y empresas, el Alta Censal cobra una importancia considerable. De hecho y de derecho constituye la auténtica “ficha fiscal” del sujeto pasivo, con notable influencia en sus obligaciones tributarias, e incluso en otros aspectos no tributarios.

Llamamos la atención sobre la importancia que tiene la correcta elección del epígrafe o epígrafes del IAE (aunque se esté exento de su pago). Lo mismo ha de decirse de la inclusión de los locales que se utilicen en la actividad, ya que estos aspectos tienen importantes consecuencias en otros impuestos (IVA, Renta, etc.), y puede determinar si un activo, por ejemplo un inmueble, está o no afecto a actividad económica. El epígrafe o epígrafes elegidos afectan a aspectos extra fiscales muy relevantes: especialmente en cuestiones laborales y de Seguridad Social, así como tráfico y matriculación de vehículos, seguros, acceso a ayudas y subvenciones, etc.

Téngase en cuenta que, a partir del 21-04-2007, los empresarios individuales y entidades en atribución de rentas (CB y SC) que tributen en Módulos están o no sometidos a retención del 1% según el Epígrafe del IAE en que se hayan dado de alta, y que desde 2012 en números epígrafes de comercio y servicios no es precisa “licencia de apertura” para el local que puede abrirse mediante “declaración responsable”.

Cada vez que se amplíen o modifiquen las actividades desarrolladas, varíen los locales afectos a las mismas, o cambie cualquier circunstancia de la empresa o del empresario, incluido su régimen fiscal, debe presentarse Declaración Censal de modificación. Igualmente si se desea estar incluido en el Registro de devoluciones mensuales de IVA o solicitar CIF intracomunitario e inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI).

**CNAE.** En toda alta censal (modelos 036/037) además del epígrafe o epígrafes del IAE debe indicarse el código estadístico de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) correspondiente a las actividades, número que coincide con el del IAE. El código CNAE tiene importancia, ya que es el que debe tenerse en cuenta para ciertas cuestiones del IVA; en materia de subvenciones, y aspectos laborales de Seguridad Social.

#### **Tramitación y altas simplificadas.**

Las normas de incentivación del emprendimiento y en especial la Ley 14/2013, de 27 de septiembre redefinen los sistemas de tramitación simplificada para la constitución de empresas por emprendedores, que ya existían, para la constitución del “Emprendedor con Responsabilidad Limitada”, “SL de Formación Sucesiva”; SL con Estatutos estandarizados, etc.

A partir de ahora estos trámites podrán iniciarse a través de los Puntos de Atención al Emprendedor (PAE) que sustituyen a los anteriores Puntos de Asesoramiento e Inicio de Tramitación (PAIT), y en los que se integrarán reglamentariamente los existentes centros de ventanilla única empresarial y la Ventanilla Única de la Directiva de Servicios eugo.es (VUDS) del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los PAE operarán mediante el sistema de tramitación telemática del Centro de Información y Red de Creación de Empresa (CIRCE) y con el Documento Único Electrónico (DUE).

Igualmente los PAE realizarán, si así lo deseen los interesados, los trámites de baja u de cese de actividad de empresarios individuales y para la extinción y cese de la actividad de sociedades mercantiles. En el caso de tramitación a través de los PAE c y con el DUE no será necesaria el Alta Censal, aunque sí para las modificaciones posteriores.

### **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**

El IAE es un tributo local cuya gestión y recaudación corresponde, en principio, a cada Ayuntamiento, salvo en ciertas actividades que pueden darse de alta con carácter provincial o nacional. Es un impuesto de particular importancia por constituir la “*licencia fiscal*”, la “*matrícula*”, que faculta para el desarrollo de las correspondientes actividades. La Ley 51/2002, de Reforma de las Haciendas Locales, modificó profundamente la normativa del IAE.

Es importante un alta correcta e inteligente en este impuesto, cuando es obligatoria por no existir exención. Tener en cuenta que el elemento que más influye en la cuota a pagar, además el epígrafe, es la superficie de local y que ciertas partes (almacenes, etc.) computan de forma reducida. Existen diversas bonificaciones en este tributo que deben estudiarse en cada caso.

Las Tarifas del IAE, y las actividades comprendidas, se clasifican en tres Secciones:

*Sección Primera: Actividades Empresariales.*

*Sección Segunda: Actividades Profesionales.*

*Sección Tercera: Actividades Artísticas y Deportivas.*

Aún en los casos de exención del IAE, los empresario, profesionales, o sociedades, exentas deberán darse de alta en Censos utilizando la clasificación de actividades del IAE. Esto es especialmente importante ya que el alta en tal o cual actividad determina consecuencias en otros tributos: IVA, IRPF, Sociedades, etc. así como en otros órdenes laborales y administrativos.

#### **Exenciones:**

En principio quedan exentos del IAE los siguientes supuestos:

- a) Las personas físicas. Por tanto, quedarán exentos automáticamente los empresarios individuales, profesionales, artistas, agricultores y ganaderos, etc.
- b) Las Empresas - sociedades y entidades en general - cuya facturación no supere un millón de euros. Hay algunas precisiones y excepciones.
- c) Los no residentes en el mismo caso anterior.

- d) Fundaciones, Asociaciones sin ánimo de lucro, y entidades análogas.
- e) Cualquier contribuyente que se dé de alta al partir del 1 de Enero de 2003, durante los dos primeros periodos impositivos, existiendo posibilidad de ampliación por cada Ayuntamiento.

### **Cuotas**

Para los casos en que no exista exención cambia la forma de calcular las cuotas. Desaparece el concepto de número de trabajadores y se tendrá en cuenta el importe de la facturación o cifra de negocios. En gran medida estos aspectos y los coeficientes de ponderación, se deja a las Ordenanzas de cada Municipio.

### **Bonificaciones**

En todo caso, se aplicarán las siguientes:

- Las correspondientes a cooperativas según su normativa propia.
- El 50% durante los cinco primeros años a quienes inicien actividades profesionales (si son personas físicas estarán en todo caso exentas).

Si así lo establecen las Ordenanzas Municipales:

- El 50% a quienes inicien actividades empresariales durante los cinco años siguientes a los dos primeros (en que están exentas).
- El 50% en el año siguiente al que se aumente la plantilla de personal con contratos indefinidos.
- El 50% para los sujetos pasivos que utilicen o produzcan energía procedente de sistemas de cogeneración o de energías renovables, y otras circunstancias tendentes a ahorrar energía.
- Bonificación para sujetos que tengan pérdidas en su actividad.

Evidentemente las ordenanzas municipales de cada ayuntamiento son importantes ya que pueden modificar de forma muy sensible la tributación por el IAE en su ámbito.

### **Modelo de alta en IAE**

Las empresas que deban darse de alta en epígrafes del IAE (no exentas), así como las modificaciones, altas y bajas se realizan mediante el modelo 840.

**NOTA.** El número que identifica el epígrafe del IAE no coincide con el número de la Clasificación Nacional de Actividades (CNAE). En las Declaraciones censales, modelo 036 /037 han de indicarse ambos números, ya que la CNAE es importante a efectos del IVA y de subvenciones, así como que en materia laboral y de Seguridad Social.

## CAPITULO IV

### **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)**

*Sumario: IVA. Sujeto pasivo. Inversión del sujeto pasivo. Operaciones sujetas. Operaciones exentas. Tipos de gravamen. Regímenes de liquidación: Régimen General. Regla de Prorrata. R. Simplificado. Recargo de Equivalencia. Otros regímenes. El IVA y el ITP de operaciones inmobiliarias. Normas y Reglamento de Facturación. En Régimen del “Criterio de Caja”. El IVA y el Comercio Exterior. Responsabilidad por el IVA de Subcontratistas. Responsabilidad por cuotas no ingresadas. Régimen del Grupo de entidades.*

El IVA es un impuesto estatal y general sobre el consumo, cuyos destinatarios últimos son los consumidores, no los empresarios, que actúan como meros recaudadores a modo de eslabón en la cadena de distribución.

Sin embargo, son estos últimos, empresarios, profesionales, empresas y sociedades, quienes aparecen como sujetos pasivos, responsables de su recaudación, repercusión, y liquidación, así como de efectuar declaraciones-liquidaciones periódicas a la Hacienda Pública. Pero no hay que equivocarse, el IVA no grava finalmente a los empresarios, cuyo papel, desde el punto de vista económico, es de eslabones de la cadena del impuesto hasta los consumidores finales. El empresario, al menos en teoría, es un simple intermediario a través del cual pasa el IVA hasta el escalón siguiente. Por lo tanto, siempre en términos generales, el IVA no afecta al “*margen comercial*” real del empresario, ni debe afectar a su cuenta de resultados, salvo los efectos de tesorería que induce, o si el empresario se convierte en consumidor final, al no poder repercutir o compensar las cuotas soportadas.

El IVA es el impuesto característico de la Unión Europea y con pequeñas variantes se aplica en todos los países de su ámbito, con normativa bastante similar. En Ceuta y Melilla existe otro Impuesto sustitutivo (IPSI), y en Canarias el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), similar al



IVA en su operativa pero con tipos mucho más reducidos. A efectos del IVA, las operaciones con Canarias, Ceuta y Melilla se consideran realizadas con territorios terceros (no Unión Europea).

Las operaciones con País Vasco y Navarra, aunque en tales territorios la competencia corresponda a las Haciendas Forales, son plenamente aplicables y sus cuotas totalmente deducibles en territorio común, y viceversa.



#### **A) SUJETO PASIVO. INVERSIÓN SUJETO PASIVO**

Como se ha indicado aunque quien finalmente soporta el gravamen del IVA es el consumidor final, el “sujeto pasivo” es decir quién viene obligado a repercutirlo, cobrarlo, ingresarlo y presentar las correspondientes declaraciones a la AEAT, es el “empresario” en cada fase de la actividad económica.

Normalmente el sujeto pasivo es el empresario, empresa, o asimilado, que vende el producto o presta el servicio, y por tanto quién lo incluye en su factura a cargo del comprador o del receptor del servicio. Pero existe varios supuestos de la llamada “inversión del sujeto pasivo”, situación en la cual el vendedor o prestador del servicio no carga el IVA en su factura (técnicamente con IVA cero), ni como es lógico lo ingresa, sino que es el comprador o receptor del producto o servicio quien debe “auto repercutirse” el IVA e incluirlo en sus declaraciones periódicas. Es necesario conocer en qué situaciones o actividades se da esta “inversión”. Los casos más importantes son:

- Las operaciones intracomunitarias (entregas y adquisiciones de bienes corporales y servicios intracomunitarios) entre empresas con ciertos requisitos.
- Entregas de oro de inversión (si el transmitente renuncia a la exención), y de oro sin elaborar o semi elaborado.
- Entregas de materiales de desecho y desperdicios

- Prestaciones de servicios sobre derechos de emisión con gases de efecto invernadero.
- Ciertos supuestos en los que se renuncie a la exención de IVA vinculada a operaciones inmobiliarias, y en adjudicaciones en subastas judiciales de inmuebles y otros bienes.
- Ejecución de obras, con o sin aportación de materiales, o cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Este y el anterior supuesto se han introducido en virtud de la Ley 7/2012, de 29/10/2012

## B) OPERACIONES SUJETAS

Están sujetas al IVA las entregas de bienes por cualquier título, y las prestaciones de servicios, que realicen los empresarios y otros sujetos pasivos, incluido el autoconsumo. Por lo tanto, en principio no están sujetas las transacciones puramente privadas entre particulares. En especial están sujetas:

- Las entregas de bienes y la prestación de servicios en el mercado interior (aunque puedan declararse exentas).
- El autoconsumo por el propio empresario o la empresa.
- Las Importaciones de bienes corporales de países no pertenecientes a la UE, así como las “*adquisiciones intracomunitarias*”.
- La adquisición de servicios en el exterior (UE y países terceros), en ciertos casos y supuestos, incluso por la llamada “*inversión del sujeto pasivo*”.
- Las exportaciones a países no pertenecientes a la UE así como las “*entregas intracomunitarias*”, si bien tienen lo que técnicamente se denomina “*IVA cero*”.
- Las operaciones en las que se produzca la figura denominada “*inversión del sujeto pasivo*” a que anteriormente nos hemos referido.
- Ciertas operaciones específicas, no clasificadas a las que la norma sujeta al IVA.

### Transmisión en bloque de negocio

En general, la transmisión de activos afectos a negocios está sujeta al IVA. Pero la transmisión en bloque de una empresa o negocio individual con todos sus elementos a favor de otra persona que continúa el negocio, o la transmisión de una parte o sección del negocio susceptible de

explotación autónoma, son supuestos de no sujeción al IVA. No se devenga cuota alguna por este concepto. El adquirente queda subrogado en la posición del anterior titular a efectos fiscales. Si la transmisión no es “*en bloque*” la transmisión queda sujeta al IVA en todos los bienes transmitidos, aplicándose las normas del impuesto para determinar sus valoraciones y bases

En caso de que entre los elementos transmitidos se cuenten inmuebles, su transmisión quedará sujeta al ITP.

### C) EXENCIONES

Para que una operación esté exenta de IVA, debe de estar previamente sujeta. Los casos más significativos de exención son los siguientes:

- Con carácter personal algunas Entidades sin ánimo de lucro, Iglesia, Confesiones Religiosas, Organizaciones Internacionales, etc. que por ley o reconocimiento de Hacienda quedan exentas. (Recientemente la UE ha cuestionado la exención del IVA a la Iglesia lo que ha originado su supresión en varios supuestos).
- Servicios médico - quirúrgicos y asimilados.
- Servicios de asistencia social y benéfica.
- Enseñanza en general, con ciertas excepciones y condiciones.
- Servicios bancarios, crediticios y seguros.
- Arrendamiento de fincas rústicas,
- Arrendamiento de vivienda y anexos.
- Transmisión de fincas rústicas.
- Segunda y sucesivas transmisiones de fincas urbanas (renunciable en ciertos casos).

Algunas operaciones exentas de IVA suelen quedar sujetas al ITP y AJD, como los arrendamientos de vivienda (sólo el contrato) o las transmisiones de inmuebles rústicos y urbanos antes señalados. En estos últimos dos casos la exención de IVA es renunciable, en determinadas circunstancias, y con arreglos a requisitos formales, lo que puede ser de importancia en ciertos casos en los que puede ser más interesante soportar el IVA (deducible) que no el ITP. Tener en cuenta que en algunos de estos supuestos se ha establecido la regla de “inversión del sujeto pasivo”.

Debe señalarse que, en general, la exención de IVA supone que no se carga el impuesto en las ventas o servicios prestados, pero sí se soporta en las compras, sin posibilidad de deducción, por

lo que puede ser perjudicial para el empresario exento, que se transforma a estos efectos en “consumidor final”.

La llamada exención de exportaciones y de entregas intracomunitarias no es tal, ya que permite la deducción de las cuotas soportadas, por lo que debería llamarse “IVA cero”.

La transmisión de acciones o participaciones en sociedades mercantiles, coticen o no en mercados organizados, está exenta de IVA tanto si es una transmisión parcial como si lo que se transmite es la totalidad del capital. Pero existen casos en que tal transmisión puede quedar sujeta al ITP, si en la sociedad hay activos inmobiliarios en ciertas proporciones, como examinaremos en el siguiente capítulo (artículo 108, Ley Mercado de Valores)

## D) TIPOS DE GRAVAMEN DEL IVA

Los tipos vigentes el primero de enero de 2013 son los siguientes:

- **Tipo General: 21%.** Se aplica a todas las operaciones que no tengan establecido expresamente un tipo especial. Hasta el 31/08/12 era del 18%.
- **Tipo Reducido: 10%.** Se aplica a: alimentación en general, venta de vivienda y anexos, transportes de personas, hostelería y hospedaje. También a pequeñas obras de reforma en viviendas, instalación de armarios, etc. Hasta el 31/08/12 era del 8%, fecha en la diversas actividades como ciertos espectáculos, peluquerías etc, que hasta entonces tributaban a tipo reducido, pasaron a hacerlo a tipo general
- **Tipo Super Reducido: 4%.** Se aplica a: alimentación básica, libros, revistas periódicos, medicamentos, venta de VPO de promoción pública, adquisición de viviendas por ciertas entidades dedicadas exclusivamente al arrendamiento de viviendas, etc. Se mantiene sin cambios. Desde julio de 2011 y hasta el 31/12/2012 se ha aplicado excepcionalmente a la venta de viviendas en general.
- **Tipo compensatorio del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca. 12%** en agricultura y **10%** en ganadería, tipos que hasta el 31/08/12 fueron del 10% y 8,5% respectivamente.

## E) REGÍMENES DE LIQUIDACIÓN

Existen varios regímenes de gestión y liquidación del IVA, muy diferentes entre sí. Los más interesantes para nuestros propósitos son los siguientes.

### E-1 Régimen General del IVA

Es el que mejor responde a la “teoría económica” del impuesto. El sujeto pasivo soporta las cuotas en sus compras e inversiones y repercute las cuotas al tipo que corresponda en sus ventas, liquidando periódicamente con Hacienda por diferencia, si es positiva, y quedando el saldo a compensar si es a su favor. Al finalizar el ejercicio, si quedase IVA a su favor puede continuar compensándolo, o pedir su devolución.

Como norma general en el IVA se aplica el “Criterio de Devengo” a efecto de cómputo temporal de devengo de cuotas repercutidas y devengadas, pero desde el 01/01/2014 se aplica en ciertos casos el nuevo “Criterio de Caja” que más adelante se detalla.

**Nota.** Tener en cuenta que desde el 1.1.2009 cualquier sujeto pasivo del IVA puede acogerse, si así le conviene, al nuevo sistema de *devolución mensual* de cuotas, para lo cual debe darse de alta, mediante modelo 036, en el *Registro devoluciones mensuales*. Deberá acompañar sus declaraciones mensuales modelo 303 de la nueva Declaración Informativa de Operaciones Incluidas en los Libros Registros del IVA, modelo 340.

### **¿Son deducibles todas las cuotas de IVA soportadas?**

En principio son deducibles las cuotas soportadas - incluidas las auto repercutidas en supuestos de *inversión del sujeto pasivo* - en adquisiciones de bienes y servicios deducibles, como que las se incorporan al proceso de producción o a las ventas, las de las inversiones que se emplean en el proceso y las de los gastos generales necesarios o vinculados a la actividad. Sin embargo, hay cuotas que no son total o parcialmente deducibles, En general no lo son las cuotas soportadas en actividades exentas del IVA, así como las derivadas de la “Regla de Prorrata”. Además, el Reglamento excluye ciertas cuotas, o condiciona o limita su deducibilidad, como las relacionadas con automóviles de empresa, gastos suntuarios, gastos de relaciones públicas, etc.

En el caso de las inversiones la deducción de sus cuotas está sujeta a la permanencia del elemento en actividad durante un plazo mínimo, y sujeta a *regularización de inversiones*, durante los siguientes años (cuatro, excepto para inmuebles que es de diez).

En general las cuotas no deducibles como IVA son aceptadas como gasto deducible o como mayor inversión para determinar el rendimiento de las actividades económicas en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades.

### Deducción de cuotas soportadas antes del inicio de la actividad

Existe la posibilidad de deducir las cuotas soportadas antes del inicio de las operaciones, tanto por inversiones como por gastos y aprovisionamientos. Incluso se puede dar un alta provisional (modelo 036) y presentar declaraciones de IVA soportado antes del inicio, pidiendo, llegado el caso, su devolución.

Los problemas que planteaba la Administración han sido superados a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (caso Gibraltar). La Resolución 1 / 2000 de la Dirección General de Tributos y la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, han despejado definitivamente la cuestión.

### Obligaciones del sujeto pasivo

En general y con ciertas excepciones (“inversión de sujeto pasivo” y otras) Las obligaciones tributarias incumben al vendedor o prestador del servicio y en Régimen General de IVA son las siguientes:

- 1) Emitir y exigir factura en sus operaciones. Más adelante examinaremos las excepciones. Anotarlas en los correspondientes Libros de IVA. Tener en cuenta que estas obligaciones han sido objeto de nueva regulación en virtud del Real Decreto 1619/2012, de 30/11/2012 (BOE 01/12/12), por el que se aprueba, con efecto al 1 de enero de 2013, un nuevo Reglamento de Facturación que sustituye al hasta entonces vigente de 2003.
- 2) Guardar las facturas recibidas o documentos sustitutivos y copia de las emitidas al menos seis años (aunque prescriban a los cuatro). Se admite, desde 2007, que las copias puedan guardarse en soportes informáticos con ciertas características técnicas sin necesidad de conservar el original
- 3) Presentar en Hacienda las Declaraciones-Liquidaciones periódicas, normalmente trimestrales, mediante el modelo 303 (pueden o deben ser mensuales en empresas con facturación superior a 6 millones de euros y en algún otro caso). Las declaraciones pueden hacerse por vía telemática, lo que es obligatorio en el caso de SL y SA, y desde 2014 también para los empresarios o profesionales titulares de actividades económicas.
- 4) En caso de cogerse a declaraciones devoluciones mensuales presentación telemática de Libros - registro con modelo 340.

- 5) Presentar Resumen Anual de IVA (modelo 390).
- 6) Presentar Resumen de Operaciones con Terceros (más de euros 3.005,06) en modelo 347, en el mes de febrero. A partir de 2010 deben incluirse además las operaciones en efectivo y otras.
- 7) Si efectúa Operaciones Intracomunitarias, debe presentar mensual o trimestralmente un modelo especial (modelo 349), y si supera ciertos importes estadísticos, mensualmente las declaraciones estadísticas “*Intrastat*” (umbral de 250.000 € en 2013).
- 8) Debe llevar su Contabilidad de forma que las operaciones con IVA sean claramente identificables y verificables.
- 9) Además, deben llevar expresamente los Libros registros del IVA: Libro de Facturas Emitidas, Libro de Facturas Recibidas, Libro de Bienes de Inversión y Libro de determinadas Operaciones Intracomunitarias. Los sujetos pasivos acogidos a declaración y devolución mensuales deben declarar el contenido de estos Libros Registro de IVA mediante las declaraciones 340 junto con la declaración mensual o trimestral modelo 303. A partir de un determinado momento esta obligación afectará, según parece, a todos los contribuyentes pero por el momento esta obligación generalizada ha quedado pospuesta.

### **¿Quiénes deben tributar por el Régimen General del IVA?**

Están sujetos, entre otros, al Régimen General, si no realizan exclusivamente operaciones exentas:

- Todas las Sociedades de cualquier clase, salvo que tengan algún régimen especial.
- Todos los sujetos pasivos personas físicas dadas de alta como “*Profesionales*” y “*Artistas*”.
- Todas las personas físicas dadas de alta como agricultores o empresarios que no estén en Régimen Simplificado o en Recargo de Equivalencia.
- Las Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles, siempre que todos sus miembros estén en dicho régimen y no estén todos en Régimen Simplificado o Recargo de Equivalencia.

**E-1 b) Regla de Prorrata**

Un caso especial del Régimen General se presenta cuando un mismo sujeto pasivo ejerce simultáneamente actividades exentas y no exentas. Por ejemplo:

- Una Sociedad Inmobiliaria que alquila locales con IVA, y viviendas (exentas).
- Un médico que tiene consulta privada (exenta) y, además, cobra de un laboratorio por dictámenes profesionales (con IVA).
- Una Editorial que vende libros al 4% de IVA, y tiene además una sección de enseñanza exenta de IVA.
- Una Empresa de asesoramiento informático y creación de *software*, que organiza cursos de informática, exentos.
- Una constructora que hace obras para Sedes Diplomáticas o de Organismos Internacionales (exentos) y obras generales sujetas y no exentas, etc. etc.
- También puede aparecer en otros casos distintos: por ejemplo, un restaurante propiedad de una persona física o de una Comunidad de Bienes, sea cual fuere su régimen tributario respecto al IRPF, que tiene sección de venta al público de productos típicos de artesanía y alimentación (en “Recargo de Equivalencia”).

Estos son casos típicos de aplicación de la Regla de Prorrata. En esencia consiste en que del IVA devengado en las ventas no se deduce todo el IVA soportado en las compras e inversiones, sino únicamente en el porcentaje que representa la relación de facturación sujeta a declaración de IVA sobre facturación total.

$$Prorrata = \frac{\text{Ingresos con IVA}}{\text{Ingresos Totales}} \times 100$$

Las cuotas de IVA no compensadas por aplicación de la Regla de Prorrata, o por otros motivos, suelen computarse como “gasto deducible” o “mayor inversión” a efectos del Impuesto de IRPF o Sociedades. La prorrata que se aplica inicialmente a una empresa, o la que resulta de la deducción de inversiones, debe ser objeto de regularización en los ejercicios siguientes. El IVA de las inversiones, debe ser objeto de Regularización, con la Prorrata de cada uno de los cuatro años siguientes a su adquisición (nueve años para inmuebles).



La llamada *exención* de las exportaciones y de entregas intracomunitarias, y en general aquellas en las que se aplica la llamada *inversión del sujeto pasivo* no da lugar a Regla de Prorrata. Ya señalamos que no es realmente un caso de exención, sino de *IVA cero*.

En la actualidad, la percepción de subvenciones no afecta a la prorrata del IVA, salvo que se trate de subvenciones directas al precio del producto.

#### ***E- 1 c) Prorrata especial. Sectores Diferenciados.***

En ciertos supuestos la Regla de Prorrata implica que se lleve por sectores diferenciados de actividad. En algunos casos es obligatorio aplicar la deducción de cuotas según Prorrata especial y en otros es obligatorio, o incluso conveniente para el sujeto pasivo, hacerlo por sectores diferenciados cuando en dos o más actividades del régimen tributario a efectos del IVA es distinto. Son sectores diferenciados los que tienen diferente al menos el cuarto dígito según la clasificación CNAE (observar que aquí no cuenta el epígrafe del IAE)

#### **E-2 Régimen Simplificado del IVA**

El llamado Régimen Simplificado, es en parte un “régimen de módulos”, muy vinculado con el Régimen de Estimación Objetiva por Módulos del IRPF de empresarios. Nada tiene que ver con el Régimen de Estimación Directa Simplificada del IRPF, salvo la poco afortunada coincidencia de adjetivos.

El sistema de liquidación en este régimen es el siguiente.

- 1) Para cada sector (según Epígrafes del IAE) se establecen unos módulos: personal, superficie del local, etc, a los que se asigna una cuota de IVA ingresar, junto con una serie de coeficientes.
- 2) Trimestralmente, los tres primeros trimestres, se efectúa la liquidación presentando el modelo 310, e ingresando el porcentaje señalado en las normas para esa actividad, de la cuota anual total determinada según los índices o módulos.
- 3) En el último trimestre, en enero del año siguiente, se presenta el modelo 311 de regularización final en el que pueden deducir las cuotas realmente soportadas, si tienen factura de las compras o inversiones, y con ciertos límites y condiciones. Por lo tanto puede resultar negativo o a devolver.

Las obligaciones de los Empresarios en Régimen Simplificado de IVA, son:

- 1) No están obligados a expedir factura, salvo que el comprador la solicite por ser sujeto pasivo del IVA, si se emite a cargo de Entidades Públicas, y otros supuestos.

- 2) Debe pedir y conservar las facturas de compra de mercaderías materias primas, suministros, servicios e inversiones, si desea poder deducirlas.
- 3) El único libro de IVA que deben llevar es el de facturas recibidas.
- 4) Deben presentar declaraciones - liquidaciones trimestrales, en nuevo modelo 303, así como resumen anual modelo 390.
- 5) En ciertos casos pueden estar obligados a presentar anualmente modelo 347 de operaciones

### Quiénes deben estar en Régimen Simplificado de IVA?.

- Como norma general no estarán en este régimen quienes, según hemos visto, deban estar en Régimen General, o en Recargo de Equivalencia.
- En general, deben estar aquellos Empresarios Individuales (y, en su caso, agricultores), que estén en Régimen de Módulos en IRPF y que no sean Comerciantes Minoristas. Sí suelen estar en este régimen los mayoristas y fabricantes.
- Para que una Comunidad de Bienes o Sociedad Civil esté en este régimen, todos sus miembros han de ser personas físicas y todos han de estar en el mismo régimen.
- La salida, voluntaria o forzada, del Régimen de Estimación por Módulos en IRPF, así como la entrada en Regímenes de Estimación Directa en otra actividad, implica automáticamente la salida del Régimen Simplificado de IVA, y viceversa, con alguna excepción.

### E-3 Régimen del Recargo de Equivalencia

Éste es el sistema peculiar del Comercio Minorista. Los sujetos pasivos en este régimen no están obligados a expedir factura, salvo que el cliente sea empresario o sujeto pasivo del IVA, Institución, y otros supuestos. Tampoco deben llevar Libros de IVA de ninguna clase, ni hacer declaraciones a Hacienda, salvo en casos muy puntuales. Sus liquidaciones las efectúan sus proveedores, normalmente mayorista, almacenistas, fabricantes, o importadores.

El Comerciante Minorista debe comunicar tal circunstancia a sus proveedores, los cuales facturarán al minorista, cargándole además del IVA que corresponda un “recargo” cuyos porcentajes son:

Productos / Tipos	IVA	Recargo
Productos a tipo general	21%	+ 5,20%
Productos a tipo reducido	10%	+ 1,40%
Productos a tipo super reducido	4%	+ 0,50%
Labores de tabaco	21%	+ 1,75%

Las obligaciones de los sujetos pasivos en este régimen son sencillas:

- Recibir y conservar las facturas de sus proveedores. No deben anotarlas en ningún Libro registro de IVA.
- No presentan, normalmente, declaraciones periódicas a Hacienda. Únicamente pueden o deben hacerlas al entrar o salir del Régimen, si tienen mercaderías en almacén que deben regularizarse (modelo 308), así como si efectúan directamente adquisiciones intracomunitarias (modelo 349).
- Si importan mercancías de países terceros a la CE (también de Canarias, Ceuta y Melilla) deberán pagar en Aduanas (DUA) el IVA y el Recargo. Si adquieren mercancía en la CE (“adquisición intracomunitaria”) deben darse de alta en Registro Operadores Intracomunitarios (ROI) y autoliquidarse el IVA y el Recargo.

### **¿Quiénes deben estar en Recargo de Equivalencia?**

Para tributar en Recargo de Equivalencia deben reunirse varias características:

- Ser persona física, CB o SC de personas físicas. Las sociedades nunca tributan en este régimen.
- Al menos el 80% de sus ventas debe hacerse a particulares. Para los empresarios en “Módulos” no se exige acreditación de este porcentaje.
- Alta en el IAE, o alta censal, en epígrafe de comercio minorista.
- No pertenecer a algunos sectores expresamente excluidos (automóvil, joyería, peletería, etc.)
- En principio, este régimen no es renunciable.

Debe señalarse que este Régimen es compatible con otros, si el sujeto pasivo tiene actividades diferenciadas. Por ejemplo, un Restaurante en Régimen General o Simplificado, que además vende productos típicos. Un comercio minorista, en cuyo establecimiento el propio titular tiene un locutorio telefónico, fotocopiadora, fax, etc. En estos casos puede darse una situación de “Regla de Prorrata” respecto a las cuotas soportadas.

### **E-4 Otros Regímenes del IVA**

Existen otros regímenes especiales para ciertos sectores empresariales. entre los que deben señalarse:

- Régimen Especial Agrario. Compensación a ganaderos y agricultores respectivamente, que actualmente son del 10% y 12% respectivamente.

- Régimen Especial de Bienes Usados (REBU). Aplicable a maquinaria industrial y de OP; vehículos de “segunda mano”, etc.
- Régimen de Antigüedades y Coleccionismo.
- Régimen de Agencias de Viajes.
- Régimen Especial del Oro de Inversión.
- Régimen Especial de Ventas por Medios Telemáticos por sujetos no establecidos en la UE.
- Régimen de Recuperación de materiales.
- Desde el 1.1.2008 existe un Régimen de declaración del Grupo de entidades que se comenta al final de este capítulo.
- Régimen del **Criterio de Caja**, desde 3el 01/01/2014, que se examina más adelante

#### **E- 5. El IVA y el ITP en las operaciones inmobiliarias**

La adquisición de bienes inmuebles a su promotor / constructor es operación sujeta al IVA aplicándose al 01/01/2013 el tipo del 10% si se trata de viviendas y sus anexos, y del 21% en otros casos, en especial en el caso de locales de negocio. Las viviendas de protección oficial y promoción pública están gravadas al 4%. De forma excepcional la venta de viviendas en general desde julio al 31-12-2011 al 31/12/2012 estuvieron gravadas al 4%. Al estar sujeta al IVA, la operación no tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), pero sí por Actos Jurídicos Documentados (AJD) al tipo normal del 0,50%, con excepciones en algunas Comunidades Autónomas.

Cuando se trata de segundas o sucesivas transmisiones, la operación, en principio, está exenta de IVA pero sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al tipo del 7% / 8% según comunidades autónomas (con ciertas excepciones y tipos especiales o incrementados en algunos supuestos).

Cuando el vendedor del inmueble es sujeto pasivo del IVA y el adquirente tiene derecho a la deducción total de cuotas pueden convenir de manera expresa en la escritura de compra venta la *renuncia a la exención del IVA*. En tal caso el vendedor debería repercutir el IVA al adquirente, pero recientemente se han incluido estas operaciones entre las de “inversión del sujeto pasivo”, y en consecuencia el vendedor emite factura sin IVA, (indicando en la factura tal circunstancia), y es el adquirente quien deberá auto repercutirse la cuota de IVA, y declararla como tal en sus modelos 303 y 390, obligación que conviene dejar expresamente reflejada en la escritura.

Al estar sujeta y no exenta en IVA, la operación queda exenta del ITP, y sujeta al AJD a tipos que según las Comunidades Autónomas van del 0,50% al 1,50%.

Operación	IVA	TPO	AJD
Transmisión fincas urbanizables y solares	21%	exenta	0,50%
Transmisión fincas rústicas	exenta	7%/10%	exenta
Primera transmisión viviendas	10%	exenta	0,50%
Primera Transmisión de locales	21%	exenta	0,50%
Segunda y sucesivas transmisiones	exenta	7% / 10%	exenta
Seg. y ss. con renuncia a exención en IVA	10%/21%	exenta	1,50%
Constitución Hipoteca	exenta	exenta	0,50%
Obra Nueva y División. Horizontal	exenta	exenta	0,50%
Arrendamiento viviendas (contrato)	exenta	s/escala	exenta
Arrendamiento de viviendas (rentas)	exenta	exenta	exenta
Arrend. Vivienda con opción compra (rentas)	10%	exenta	exenta
Arrendamiento de locales (contrato)	exenta	exenta	exenta
Arrendamiento de locales (rentas)	21%	exenta	exenta
Arrendamiento de finca rústicas (contrato)	exenta	exenta	exenta
Arrendamiento de finca rústica (renta)	exenta	exenta	exenta

Debe advertirse que varias Comunidades Autónomas han modificado los tipos aplicables en ITP y AJD. Los que se indican en el cuadro son los aplicables en ausencia de normativa distinta de la Comunidad Autónoma.

Los arrendamientos de viviendas, y en especial la renta pagada, están exentas de IVA si bien el contrato debe liquidarse por TPO según escala específica. El arrendamiento de locales de negocio está sujeto al IVA aplicándose el tipo del 21%.

En el siguiente capítulo se examinan los impuestos de ITP y AJD y su relación con el IVA.

## F) NORMAS Y REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

En 2003 se aprobó un Reglamento de Facturación. En 2012 la normativa sobre la expedición de facturas ha sido objeto de nueva regulación en virtud del Real Decreto 1619/2012, de 30/11/2012 (BOE 01/12/12) que aprueba, con efecto al 1 de enero de 2013, un nuevo Reglamento de

Facturación que sustituye al hasta entonces vigente, e introduce numerosos cambios técnicos.

Conviene destacar:

- Desaparece el concepto de “tique” que es sustituido por el de “factura simplificada” (en las que, salvo que el cliente lo exija, no es preciso identificarle)
- No es obligatorio emitir factura en determinados supuestos, y puede sustituirse por la simplificada, en general, en las ventas de hasta 400 euros IVA/IGIC incluido, y cuando se trate de ventas minoristas y de ciertos servicios personales que no excedan de 3.000 euros, IVA /IGIC incluido.

El documento básico a efectos del IVA (y de los demás tributos afectados) es la **factura**. Es un documento mercantil que para su plena validez fiscal debe contener unos datos mínimos, siendo otros en cambio irrelevantes. Normalmente, sólo la “factura completa” da derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas.

Fiscalmente la factura completa, que puede estar redactada en cualquiera de las lenguas oficiales en el Estado y Comunidades Autónomas con lengua propia, debe contener, como mínimo:

- La expresión “factura” sin aditamentos, y su fecha de expedición, con numeración correlativa que, en principio, será anual, aunque la AEAT ha admitido que la numeración pueda ser mensual o trimestral en algunos casos. También debe incluirse la fecha o periodo de realización de las operaciones facturadas, si fuese distinta a la de expedición. Ya no es preceptivo señalar el lugar de expedición, pero si debe indicarse, si fuese distinto, el lugar de prestación del servicio o de suministro.
- Pueden existir series diferenciadas de facturas, cada una con su numeración correlativa. Incluso en ciertos casos se exige serie y numeración diferenciada: facturas emitidas por el destinatario en casos de inversión del sujeto pasivo, o en sustitución del expedidor, etc. Las “*facturas rectificativas*” (que sustituyen a las llamadas de abono, o similares) deben ser emitidas también con serie y numeración aparte, y relacionarse en libro o listado específico.
- Datos completos del expedidor, incluido CIF / NIF, y domicilio, con indicación de ser el propio prestador o de hacerse por cuenta de otro.
- Datos completos del destinatario, incluido CIF / NIF y domicilio. Si el destinatario es consumidor final el domicilio no es obligatoria.
- Descripción sucinta y clara de la operación. Cantidades y precios unitarios.
- Descuentos y recargos aplicados.

- Importe de la contraprestación. Base imponible del IVA, tipo aplicado y cuotas. En su caso, Recargos de Equivalencia. No es admisible la expresión “IVA incluido” salvo en las llamadas facturas simplificadas.
- Caso de que la operación esté exenta de IVA debe indicarse de forma expresa. Si se emite sin IVA (técnicamente con IVA cero) por *inversión del sujeto pasivo*, debe indicarse expresamente.
- Importe total de la factura.
- Los importes pueden expresarse en cualquier moneda siempre que respecto a la cuota se incluyan los equivalentes en euros.
- Por supuesto, la factura puede contener, si así conviene, otros datos, especialmente referidos a su pago, u otros aspectos comerciales, pero fiscalmente no son exigibles.

Algunas facturas pueden o deben contener datos fiscales adicionales cuando así lo exijan las normas propias de los diversos tributos. Las emitidas por profesionales a cargo de empresas o empresarios, o las que se refieran a liquidaciones de arrendamiento de inmuebles, derechos de imagen, derechos de propiedad intelectual o industrial, y otras, además de las emitidas por ciertos empresarios en Régimen de Estimación Objetiva por Módulos, es conveniente que señalen el tipo de *retención fiscal* a cuenta del IRPF o Impuesto sobre Sociedades a practicar y el importe de la retención efectuada por el pagador, para evitar problemas y rectificaciones. Estrictamente no es obligatorio, ya que la retención es una obligación del pagador, no del emisor de la factura o prestador del servicio.

Tener en cuenta que la normativa mercantil exige que las sociedades indiquen en todos sus documentos con efectos jurídicos sus datos de inscripción en el Registro Mercantil. Las cooperativas deben reseñar sus datos de inscripción en su registro de cooperativas. Las emitidas por profesionales deben indicar su número de colegiación, si es el caso y así lo exigen las respectivas normas colegiales.

La factura puede emitirse en cualquier tipo de documento, sin que sea preciso utilizar membretes o impresos especial, y en cualquiera de las lenguas oficiales en el Estado español y en sus Comunidades Autónomas. En general, no es obligatorio que aparezca sellada o firmada, salvo que se trate de facturas a cargo de Organismos Públicos, o asimilados, o bien de facturas emitidas por el receptor o destinatario del producto o servicio por cuenta del proveedor.

Existe la posibilidad de facturación telemática, para grandes empresas emisoras.

### ¿Quién emite la factura? ¿Cuándo?

Normalmente la factura la expide el vendedor o prestador de los servicios, pero existen casos en que es el destinatario (comprador o adquirente) quien debe hacerlo.

Además, existe la posibilidad de que las facturas las emita el destinatario e incluso por terceros, que las emiten por cuenta del vendedor o prestador del servicio (lo que no hay que confundir con la inversión del sujeto pasivo), cuando se den determinados supuestos. Por ejemplo en el caso de Agencias de Viajes. En especial ello exige un acuerdo expreso entre las partes y/o que cada factura expedida por el destinatario sea aceptada por el vendedor o prestados del servicio. Estas facturas deben ser objeto de serie y numeración específicas.

En general la factura debe expedirse en el momento de la operación que la origina. Cuando el destinatario sea empresario o profesional se emitirá dentro del plazo máximo de un mes.

Se admiten facturas recapitulativas que agrupan operaciones realizadas con un mismo destinatario dentro de un mismo mes natural. ¡Atención que no son necesariamente lo mismo que las facturas resumen a que se refiere la ley contra la Morosidad. Aunque a normativa del IVA permite agrupar operaciones mediante una *factura recapitulativa* semanal, quincenal o mensual, la nueva Ley antimorosidad (Ley 3/2004, según redacción de la Ley 15/2010) solo permite la agrupación quincenal a sus propios efectos. Pues bien la DGT en Consulta Vinculante de 28-10-2010 establece que estas “facturas agrupadas” de la Ley antimorosidad no son a efectos fiscales, *facturas recapitulativas*. La solución puede ser emitir facturas recapitulativas quincenales que cumplen ambas normativas.

En algunas ocasiones debe emitirse la factura por el propio interesado; es la llamada “*autofactura*”. Los casos más característicos aparecen en las operaciones de *autoconsumo*. Un constructor que aplica mano de obra y materiales a levantar un almacén para guardar sus materiales; un restaurante que aplica parte del género adquirido a manutención de sus empleados; una empresa que activa gastos de I+ D, etc.

Hasta fecha reciente se exigía emisión de *autofactura* en ciertas adquisiciones al exterior, adquisiciones intracomunitarias, y otras situaciones de *inversión del sujeto pasivo* etc, pero esta obligación ha sido derogada, aunque nada impide su emisión si así conviene a la empresa para buena práctica contable.



### ¿Es obligatoria siempre la factura?

No siempre. En general la obligación alcanza a todos los empresarios, profesionales, empresas, sociedades, y demás sujetos pasivos que realicen operaciones sujetas, así como empresarios y profesionales que tributen por IRPF en Estimación Directa, pero existen importantes excepciones.

En principio, están excluidos de esta obligación los sujetos en régimen Simplificado, Recargo de Equivalencia (con excepciones), y Régimen Especial Agrario, salvo a petición del cliente. Por otra parte, existen documentos que suplen a las facturas como los títulos de transporte público y algunos otros. Las escrituras públicas no se consideran que la suplen por sí solas. Si un empresario adquiere un local u oficina y desea deducirse la cuota soportada debe exigir al vendedor la oportuna factura. Sobre este último punto existe jurisprudencia contradictoria.

Siempre que no se emita factura debe entregarse un documento sustitutivo, que anterior reglamento denominaba “*tique*” (sic), y que el nuevo reglamento en vigor desde el 01/01/2013 denomina *factura simplificada*, que debe contener datos similares a las facturas pero no la identificación del adquirente, salvo que expresamente los solicite. Los tiques, que sí pueden incorporar la expresión “IVA incluido”, deben ser emitidos numerados y correlativos, etc. con conservación de copias o de sus datos en soportes informáticos de forma análoga a las facturas.

Además, debe señalarse que ni siquiera los sujetos en Régimen General tienen obligación de hacer factura siempre. Concretamente no tienen obligación de facturar en forma las operaciones de bienes corporales y ciertos servicios personales que no excedan de 3.000 euros, individualmente, si el adquirente no se identifica como sujeto pasivo del IVA, así como para ciertos servicios. En estos casos se entregará una *factura simplificada*, sin identificación del adquirente salvo que el adquirente lo exija, o bien solicite expedición de “factura completa” por así requerirla por motivos fiscales.

### Libros de facturas emitidas y recibidas

Las facturas emitidas y las recibidas, y otros documentos que den derecho a deducción de cuotas soportadas, así como las *facturas simplificadas* emitidas, deben ser objeto de anotación en los respectivos Libros Registro, que no tienen que legalizarse y pueden ser llevados de forma manual, o por medios informáticos o con cualquier otra técnica. Siempre que contengan los datos exigidos por el Reglamento antes citado, pueden ser llevados de forma simultánea con otros Libros exigidos por la normativa mercantil o tributaria (Libros de Ingresos / Gastos, Libro de Ventas, con columnas “ad hoc”, etc.). Pueden existir Libros para cada centro operativo, siempre que sus resúmenes diarios se pasen a un Libro central. Obviamente, cada serie de facturas debe estar registrada en un libro

registro independiente, o en secciones o listados independientes del libro si es materialmente unitario

En general, cada operación debe ser objeto de su correspondiente anotación, pero se admiten anotaciones resúmenes o agrupadas en determinadas circunstancias.

Las facturas originales y sus copias deben conservarse al menos durante seis años. Las copias - que deben incluir la expresión “*copia*” - pueden conservarse en soportes informáticos u ópticos que cumplan ciertos requisitos.

Ya se ha señalado que a partir del 1.1.2009 para ciertos sujetos pasivos (devolución mensual), es obligatorio presentar junto a las declaraciones periódicas de IVA un modelo 340 con el contenido de los Libro registro.

Tener en cuenta que, a falta de otras estipulaciones contractuales, las facturas o documentos equivalentes son exigibles en los plazos que establece la normativa mercantil, y en particular la Ley sobre Medidas contra la morosidad de operaciones comerciales, Ley 3/2004, de 29 de diciembre.

En la sección siguiente se comentan las particularidades que en materia de libros registros de IVA implica el nuevo Régimen del Criterio de Caja.

## **G RÉGIMEN DEL CRITERIO DE CAJA**

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización (BOE 28/09/2013) ha introducido en el IVA (y en el IGIC de Canarias) el llamado “Régimen especial del Criterio de Caja”, alternativo al general régimen general de devengo. El Real Decreto 828/2013, de 25/10/2013 (BOE del 26/10/2013) ha reglamentado ciertos aspectos de este nuevo régimen.

A partir del 01/01/2014 las empresas y empresarios y en general los sujetos pasivos del IVA cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros, pueden acogerse, si así lo desean, exclusivamente a efectos del IVA y del IGIC (no del IRPF o del IS), al llamado “*criterio de caja*” que supone, no devengar el ingreso en el Tesoro de las cuotas de sus ventas hasta que las mismas no se cobren, a diferencia del “criterio de devengo” aplicable en general. Sus características esenciales son las siguientes:

- 1) **Altas y bajas.** Es un régimen voluntario. Quienes quieran acogerse al mismo para 2014 deberán hacerlo mediante declaración censal (modelo 036) durante el mes de diciembre del año anterior. Para el primer ejercicio 2014 se ha ampliado el plazo hasta el 30/03/2014. En general las altas y bajas para un ejercicio deberán efectuarse de esta manera en el mes de diciembre del año anterior. Obviamente las empresas o empresarios de nueva creación lo pueden hacer en el momento de darse de alta con efecto al ejercicio en curso. Cualquier empresa que tribute por IVA/IGIC en Régimen de Caja puede darse de baja para el siguiente ejercicio pero en tal caso la baja tendrá efecto en tres ejercicios consecutivos.
- 2) **Límites.** Se aplica a empresas cuya cifra de negocio en el ejercicio anterior no alcance dos millones de euros. El importe de 2 M. € se entenderá elevado al año en aquellas empresas que iniciaron su actividad durante el año anterior. Las que inicien la actividad en el mismo ejercicio podrá aplicarlo en el mismo. No podrán aplicarlo quienes hayan facturado en metálico a un solo destinatario 100.000 € o más. Si una empresa está en “Criterio de Caja” y supera el límite de 2 M. de euros el siguiente ejercicio pasa automáticamente a Régimen general de devengo, aunque posteriormente si su facturación descendiese de ese límite, podría darse de alta nuevamente.
- 3) **Exclusiones.** Quedan excluidas del régimen especial del criterio de caja las operaciones acogidas al Régimen Simplificado de IVA; Recargo de Equivalencia; Oro de inversión; Servicios prestado telemáticamente; Adquisiciones Intracomunitarias; operaciones con “inversión del sujeto pasivo”; importaciones, y otras.
- 4) **Devengo de cuotas.** El IVA se devengará (y por tanto se incluirá en la declaración modelo 303) en el momento del **cobro** total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, o si este no se ha producido antes, el devengo se entenderá producido el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación. A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.
- 5) **Deducción de cuotas.** Lógicamente los acogidos al “criterio de caja” deberán aplicarlo también a la deducción de cuotas soportadas, que podrán deducirse (y por tanto incluirse en el modelo 303) cuando se produzca el **pago** total o parcial del precio, por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

- 6) **Deducción de cuotas por otras empresas.** Cuando una empresa o empresario no acogido al “criterio de caja” soporte cuotas de IVA/IGIC repercutidas por otro que sí tribute en tal régimen, su derecho a la deducción de las mismas se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación. Es decir este régimen afecta también a las empresas no acogidas al mismo.
- 7) **Facturación.** Las empresas o empresarios en este régimen deberán expresar en sus facturas: “acogido al Régimen de Caja” para conocimiento de sus clientes, a efectos de lo indicado en el apartado anterior.
- 8) **Libros.** En los libros-registros del IVA/IGIC deberán reservarse casillas para indicar la fecha o fechas de cobro de las facturas emitidas en este régimen. Se refiere a los registros tanto de las empresas acogidas a este régimen como a las no acogidas.
- 9) **Declaración de Operaciones.** El modelo 347 de Declaración de Operaciones dispondrá de espacios específicos para declaración de las operaciones en “Régimen de Caja”.

## H) EL IVA Y EL COMERCIO EXTERIOR

En materia de IVA de comercio exterior debe distinguirse entre las operaciones con bienes corporales y las operaciones de prestación de servicios.

### H-1 Operaciones con bienes corporales

La mecánica de la aplicación del IVA es muy diferente si se trata de operaciones con países o territorios no pertenecientes a la UE (exportación / importación), o con países o territorios de la UE (Operaciones Intracomunitarias).

**Exportaciones / Importaciones.** Las exportaciones a países terceros no pertenecientes a la UE (e incluso a Canarias, Ceuta y Melilla) se facturan siempre con *IVA cero*, es decir no se carga el impuesto al adquirente, pero el exportador puede deducirse sin limitaciones las cuotas soportadas al fabricar, adquirir, o importar dichos bienes en sus declaraciones, sin aplicación de *prorrata*.

Las importaciones de territorios terceros no incluidos en la UE (incluidas las procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla) pasan por Aduanas, donde se liquidan, además de las tasas aduaneras correspondientes, si procede, el IVA aplicable, que en principio es deducible, sin más, en las declaraciones periódicas de la empresa, como cualquier otra cuota soportada. En el Libro de Facturas recibidas se incluyen tales liquidaciones aduaneras.

Quienes operen a través de Aduanas europeas deben utilizar a partir de 2010 el número de Registro e Identificación de Operadores Económicos (EORI)

**Operaciones Intracomunitarias.** Tratándose de Operaciones Intracomunitarias es decir con países de la UE (pero no con Canarias, Ceuta y Melilla), la venta, denominada entrega intracomunitaria, se entiende localizada en destino con *inversión del sujeto pasivo* y se factura por el proveedor con IVA cero, siempre que vendedor y comprador estén identificados con CIF intracomunitario en sus respectivos países - ROI, Registro de Operadores Intracomunitarios en España; VIES “*Vat Information Exchange System*” en el exterior - lo que se obtiene mediante Declaración Censal modelo 036.

**Atención.** Es de advertir que la venta a particulares instalados en otro país de la UE debe hacerse con el IVA español, al igual que si se trata de ventas a empresas de la UE que no aparezcan inscritas en el VIES correspondiente a su país.

Para las adquisiciones intracomunitarias la regla de tributación en destino e “*inversión del sujeto pasivo*” origina que el adquirente - siempre que esté inscrito en el ROI - recibe las mercancías sin IVA y debe auto repercutirse el tributo, contabilizando y anotándolo en los correspondientes Libros, declarando la cuota repercutida, y en su caso soportada, en la declaración trimestral o mensual modelo 303. Hasta el 31-12-03 era necesario emitir un documento sustitutivo de la factura, que ya no es necesario a partir del ejercicio 2004, aunque nada impide hacerla a efectos contables internos.

**Tráfico de perfeccionamiento y suspensión arancelaria.** Cuando se importa o adquiere en el exterior algún bien para su reexportación previa terminación, montaje o mejora, el empresario puede acogerse a algunos de los regímenes de suspensión arancelaria y/o de liquidación del IVA por “*tráfico de perfeccionamiento*”.

**Venta para reexportación.** La venta de productos por un empresario establecido en España a otro igualmente establecido (excepto Canarias, Ceuta y Melilla), que declara ir a enviarlos fuera o

reexportarlos, puede asimilarse a efectos del IVA a una exportación u entrega intracomunitaria, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

**Cuotas soportadas en la UE.** Si se soportan por un empresario cuotas en el exterior, no son deducibles en las declaraciones interiores de IVA, pero, en principio, son recuperables. Un caso frecuente entre otros, que citamos como ejemplo, es el del camión de la empresa en la que se transportan mercancías vendidas en otro país, que soporta IVA exterior al repostar combustible, comidas y hoteles del conductor y acompañantes, reparaciones, o los gastos de asistencia a Ferias, etc. Estas cuotas no pueden compensarse con las devengadas por la empresa en sus operaciones interiores, pero puede pedirse su devolución a través de la Agencia Tributaria. El trámite puede ser largo, por lo que existen despachos y empresas que hacen las gestiones cobrando una comisión sobre cantidades recuperadas. Con efecto al 1.1.2010 se ha establecido un sistema de *ventanilla única* para recuperación más ágil a través de la “ventanilla única” del Portal Electrónico de la propia AEAT.

**Declaraciones. Modelos.** Las operaciones intracomunitarias deben declararse, además de en los modelos 303 y 390 del IVA, en impresos adicionales. También debe presentarse el modelo 349 denominada Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias, normalmente con carácter mensual, salvo que por no llegar a ciertos importes pueda hacerse trimestral o anualmente; también mensualmente Declaraciones Estadísticas *Intrastat*, si se superan ciertos *umbrales estadísticos de exención* (250.000 euros para 2013).

Las importaciones, que se instrumentan en el DUA aduanero, deben reflejarse, a efectos del IVA, en el modelo 303 deduciendo las cuotas soportadas. También en el resumen anual modelo 390.

Las exportaciones aparecen reflejadas a efectos informativos en el modelo 303, y también deben reflejarse en el modelo 390 anual. Como ya se ha indicado quien se acoga a devolución mensual debe presentar Declaración de operaciones incluidas en los libros registro, modelo 340.

**IVA COMERCIO INTERNACIONAL**

Territorios	Adquisiciones / Compras	Entregas / Ventas
<b>Unión Europea</b> (Territorio aduanero común)	Adquisición Intracomunitaria SUJETA a IVA. Auto repercusión en modelo 303 (ROI- VIES) Resum. anual modelo 390 /392 Modelo 349. Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias Declaraciones Intrastat	Entrega Intracomunitaria IVA CERO (ROI-VIES) Modelo 303.Efectos informativos.Resum. anual modl 390 /392 Modelo 349. Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias Declaraciones Intrastat
<b>Países y territorios terceros</b> (incluidas Canarias, Ceuta y Melilla)	Importación SUJETA a IVA Liquidación en Aduanas Modelo DUA Res. anual IVA. Mod. 390/392	Exportación IVA CERO Declaración Aduanas Modelo DUA Res. anual IVA. Mod. 390/392

Nota al cuadro. Tener en cuenta la obligación a partir de 1.1.2009 de presentar *Declaración de contenido de Libros registro* (modelo 340) si se está acogido devolución mensual.

## H-2 Servicios exteriores

La prestación o recepción de servicios al o del exterior tiene tratamientos de IVA según la naturaleza del adquirente y según se trate de operaciones con la UE o con el países terceros. La situación derivada de recientes Directivas de la Comunidad Europea, y en especial de la Directiva 2008/08/CE, que ha entrado en vigor el 1.1.2010, establece para los servicios intracomunitarios entre empresarios (B2B) la regla de tributación en destino e inversión del sujeto pasivo, pero mantiene la tributación en origen para servicios prestados a consumidores (B2C). Por ejemplo:

- En general los empresarios europeos que prestan servicios intracomunitarios deben disponer desde el 1.1.2010 de CIF intracomunitario y estar inscritos en el VIES (ROI en España).
- Cuando un empresario establecido en España (no en Canarias, Ceuta y Melilla) presta servicios a particulares residentes en otro país de la UE, o en Canarias, Ceuta y Melilla, debe facturar con el IVA interno español.
- Si se factura a otros territorios exteriores, tanto particulares como a empresas, normalmente se hace con IVA cero, siempre que exista reciprocidad, aunque hay excepciones.
- Si un empresario establecido en España y registrado en el ROI (excepto Canarias, Ceuta y Melilla), presta servicios a otros empresarios identificados con CIF de otro país de la CE, facturará con IVA cero ya que se entiende que el servicio se presta en sede de destino con inversión del sujeto pasivo. Comprobar en VIES que el cliente está identificado con CIF intracomunitario.
- Si un empresario establecido en España y registrado en el ROI (excepto Canarias, Ceuta y Melilla) recibe servicios de otro empresario establecido en la UE, debe recibir de su proveedor de servicios factura sin IVA, y auto repercutirla (*“inversión del sujeto pasivo”*), sin necesidad ya de emisión de auto factura.
- Si recibe los servicios de países externos a la UE (incluidos Canarias Ceuta y Melilla) normalmente los recibirá sin el IVA o tributo similar, en cuyo caso debe también auto repercutirlo por *“inversión del sujeto pasivo” sin obligación de emisión de auto factura* Pero hay excepciones y problemas con algunos países.

Existen varias excepciones a estas reglas generales, y en especial el Comercio Electrónico está sometido a normativa especial.



Es de advertir que desde el ejercicio 2010 deben incluirse en el modelo 349 también los servicios intracomunitarios en los que se produzca inversión del sujeto pasivo.

## I) DEDUCCIÓN DEL IVA DE IMPAGADOS

Cuando un cliente deja impagada una factura, recibo, letra de cambio, etc. ¿se puede deducir la cuota de IVA correspondiente? Sí, pero mediante unos determinados trámites. Para la deducción de cuotas de IVA impagadas debe cumplirse lo siguiente:

- La operación debió de formalizarse y contabilizarse correctamente en su momento.
- Desde marzo de 2010 deben haber transcurrido al menos seis meses desde el devengo de la operación en las pymes y un año en las otras empresas. En caso de operaciones con pago aplazado a más de un año el plazo se cuenta desde el vencimiento de cada uno de los plazos incumplidos.
- El deudor debe de estar en situación concursal, o haberse iniciado acciones judiciales contra el mismo. Téngase en cuenta que ahora todas las empresas están sujetas al pago de una Tasa Judicial, y la modificación de la legislación concursal por la Ley 22/2.003, de 9 de julio, que unifica los procedimientos concursales a partir de 1 de septiembre de 2004. Nada impide que la acción judicial sea una “Demanda de Conciliación” o un “Juicio Monitorio”. Cuando se trata de ventas con precios fraccionados en plazos ya se puede reclamar cada plazo sin esperar al término de los mismos. Desde marzo de 2010 también se cumple este requisito con un requerimiento notarial, o si el contrato entre las partes lo contempla con inicio de procedimiento arbitral.
- Debe de procederse a la emisión de la oportuna *factura rectificativa*, comunicándose todo ello a la Agencia Tributaria.
- Atención. Hay un plazo muy breve de dos meses para realizar estos trámites. La emisión de la factura rectificativa y demás trámites debe cumplimentarse en los tres meses siguientes al plazo del año, so pena de perder el derecho a la compensación.

Independientemente de este procedimiento, las operaciones que se anulen, total o parcialmente, por devolución de mercancía u otras causas, dan lugar igualmente a la emisión de *factura rectificativa*.

Es de advertir que en caso de situaciones concursales hay normas específicas sobre facturación y repercusión / deducción de cuotas de IVA, de operaciones anteriores o posteriores al auto judicial de concurso.

**Ley contra la “morosidad”**. Es importante señalar que la Ley 3/2004, de 29 de diciembre (BOE del 30), aprobó medidas contra la “morosidad” en operaciones comerciales, estableciendo que, a falta de otras estipulaciones contractuales, las facturas o documentos equivalentes serán exigibles en un mes desde su emisión, o desde la entrega de las mercancías o desde la prestación de los servicios, devengándose intereses compensatorios en caso de mora. La ley del 2003 se ha modificado por la Ley 15/2010 de 15 de julio (BOE del 6/7/2010) que alcanza incluso a la situaciones de mora de Administraciones Públicas. Se puede deducir el IVA de impagos por las Administraciones Públicas mediante certificación del Organismo deudor.

## **J) RESPONSABILIDAD POR IVA DE SUBCONTRATISTAS**

El artículo 43.1.f de la Ley General Tributaria, Ley 50/2003, de 17 de diciembre, dispone que, en caso de que un empresario o empresa contrate o subcontrate con otros la realización de obras o prestación de servicios, Hacienda podrá exigir a aquél las cuotas de IVA y otros conceptos tributarios devengados por el subcontratista, si no estuviesen liquidados, en la parte que corresponda a las obras o servicios contratados o subcontratados.

Antes de pagar tales obras o servicios, el empresario pagador deberá exigir a su contratista o subcontratista un certificado de que se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias relativas a tales conceptos (básicamente IVA, IGIC, y retenciones a terceros). La entrega por el contratista o subcontratista al empresario pagador de un certificado específico emitido por la Agencia Tributaria durante los doce meses anteriores que acredite que se encuentra al corriente en sus obligaciones tributarias, libera al pagador de toda responsabilidad.

Esta norma es la extensión al ámbito tributario de las responsabilidades de cuotas de Seguridad Social del contratista o subcontratista establecida en el T. R. de la Ley General de la Seguridad Social.

Ha de tenerse presente que desde la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29-10-2012 (BOE 30/10/12) muchas de estas operaciones si se refieren a obras en edificaciones pueden estar sujetas a efectos del IVA a regla de *inversión del sujeto pasivo*.

## **K) RESPONSABILIDAD POR CUOTAS NO INGRESADAS**

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, publicada en el BOE del 30 de Noviembre, y que entró en vigor al día siguiente, dispone que, en determinados supuestos, el adquirente sea responsable subsidiario por las cuotas del IVA que no se ingresasen por el emisor de la factura. Se refieren al caso en el que el adquirente o destinatario de la factura “*debiera razonablemente presumir*” que tales cuotas no van a ser declaradas ni ingresadas, debido a su “precio notoriamente anómalo”. Se trata de una precaución para evitar tramas organizadas de defraudación en el IVA, pero que pueden provocar situaciones muy delicadas en algunos casos

## **L) RÉGIMEN DE GRUPO DE ENTIDADES (REGE)**

Desde 1. 1.1.2008 es posible que un grupo empresarial se acoja al llamado Régimen especial del Grupo de entidades (REGE), mediante declaración censal especial en modelo 039 y la opción es para un periodo de tres años.

Se puede aplicar en un grupo formado por una *entidad dominante* y por *sociedades dependientes* en la que aquella participe al menos en un 50% con algunos requisitos y limitaciones a adicionales.

En este régimen cada entidad mantiene su autonomía, y aplica el IVA como en el régimen general. Pero los saldos resultantes de sus liquidaciones no se ingresan o compensan individualmente, sino que se traspasan a la *Declaración - liquidación agregada* (modelos 322 y 353). En realidad el grupo puede optar por un modelo más avanzado de consolidación a efectos del IVA para aplicación interna de prorratas y otras circunstancias que le afecten.

Este régimen, en su versión sencilla o en las avanzadas, puede estar indicado en caso de grupos en los que unas entidades estén sujetas a l VA y otras realicen operaciones exentas; o bien si por motivos diversos en unas el resultado esperable es a ingresar mientras que en otras sería a compensar o devolver. También puede ser interesante en caso de que realicen operaciones entre ellas a resultas de las cuales una entidades resulte deudoras y otras acreedoras por IVA, o bien alguna resulte perjudicada por aplicación de regla de prorrata o de regularización de inversiones, etc.

Este régimen del IVA es totalmente independiente del Régimen de Declaración consolidada en el Impuesto sobre Sociedades que se examinará en un capítulo posterior. Es posible estar incluido y uno y no en otro.

### RESUMEN DECLARACIONES IVA

Modelo	Periodo	Descripción	
303	Trimestral / mensual	Declaración - liquidación general del IVA	
303	Trimestral	Declaración IVA Régimen simplificado	
390/392	Anual	Resumen anual del IVA	
340	Mensual	Declaración contenido libros registro del IVA	1
349	Mensual / trimestral /anual	Declaración recapitulativa Oper. Intracomun.	2
<i>Intrastat</i>	Mensual	Estadística Opera. Intracomunitarias	3
347	Anual	Declaración anual operaciones	4

#### NOTAS:

- 1) De momento solo para sujetos pasivos acogidos al Régimen de Devolución Mensual.
- 2) Es obligatorio incluir también servicios intracomunitarios.
- 3) Solo si las operaciones intracomunitarias a incluir superaron 250.000 euros.
- 4) No se incluyen en este modelo las operaciones incluidas en el 349, ni las declaradas en Aduanas (DUA) Tampoco las incluidas en el modelo 340 si se presenta.

## CAPÍTULO V

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP y AJD)

*Sumario: ITP y AJD. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Operaciones Societarias. Actos Jurídicos Documentados. Relación con el IVA. Transmisión de Empresa y de acciones y participaciones de sociedades. Plusvalía Municipal, IIVTNU*

Habiendo estudiado el IVA en el anterior capítulo resulta indispensable hacer una breve referencia al Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y a sus relaciones con aquél.

El ITP y AJD es un impuesto general transferido a las Comunidades Autónomas, que tienen competencias de gestión, recaudación, y dentro de ciertos límites normativas, incluso para variar los tipos impositivos.

En realidad parece que se trate de dos impuestos, y realmente son tres.

- Impuesto sobre Transmisiones Onerosas. (TPO)
- Impuesto sobre Operaciones Societarias (OS).
- Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD).

Las situaciones de exenciones y bonificaciones en alguna o en las tres modalidades son numerosas: Cooperativas, Fundaciones y Asociaciones sin Ánimo de Lucro, Régimen de Fusiones, Absorciones Escisiones, y Aportaciones a Sociedades, etc.

#### **A) IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES ONEROSAS (TPO)**

Como regla general grava las operaciones de transmisión que no están gravadas por el IVA. Por ejemplo, grava las segundas y sucesivas transmisiones de fincas urbanas (salvo renuncia a la exención del IVA), ventas de segunda mano de automóviles entre particulares, etc.

Sus tipos impositivos fundamentales estatales son:

- Transmisiones de Bienes Inmuebles y Derechos Reales..... 7%/10%
- Transmisiones de Bienes Muebles y Automóviles..... 4%

Varias Comunidades Autónomas han establecido tipos diferentes al estar transferido este tributo a las mismas, por lo que debe comprobarse en cada caso.

En este impuesto es cuestión fundamental la valoración de los bienes ya que se emplea el sistema de autoliquidación, en modelo 600 u otros similares autonómicos, por el propio sujeto pasivo (normalmente el comprador). Las consecuencias de una valoración superior por los Servicios fiscales, que no son ni de lejos similares a los Valores Catastrales, pueden ser serios, pero para evitar problemas se puede pedir previamente una valoración fiscal, en la propia Comunidad Autónoma.

## **B) OPERACIONES SOCIETARIAS (OS)**

Se gravan las operaciones de constitución, modificación, ampliación de capital, disolución, transformación de Sociedades y entidades jurídicas diversas.

La Base es el valor del capital aportado, independientemente de que lo sea en dinero o en bienes. El Tipo de Gravamen, normalmente, es del 1%, aunque algunas CC. AA. Lo han elevado.

Es decir, si los socios de una Sociedad aportan a la misma, en su constitución, o en una ampliación de capital bienes inmuebles, maquinaria, equipos, mercancías, etc, el gravamen es del 1%, con excepciones en alguna Comunidad Autónoma.

Las operaciones llamadas operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, aportaciones, canjes de valores) están no sujetas a la modalidad de Operación Societaria (y exenta en cuanto a las modalidades de transmisiones Onerosas y AJD).

**ATENCIÓN.** Con efecto a partir del 3 de diciembre de 2010, y para lo sucesivo, todas las sociedades mercantiles y en particular las SA y SL (y también sociedades civiles) quedan exentas de pagar el 1% del ITP y AJD (“Operaciones Societarias”) en las siguientes operaciones:

- Constitución de la sociedad.
- Ampliaciones posteriores de capital
- Aportaciones de saldos o préstamos de socios al capital o a los fondos propios.
- Aportaciones de socios para compensar pérdidas

### **C) ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (AJD)**

Tiene dos modalidades: a) Timbre, b) Modalidad gradual. En esta última se gravan las escrituras y otros documentos solemnes oficiales:

- Escrituras de compra de bienes inmuebles sujetos a IVA. No si están sujetas al ITP, OS, o Donaciones y Sucesiones.
- Escrituras de constitución, modificación, y cancelación de hipotecas.
- Escrituras de Declaración de Obra Nueva y/ o División Horizontal
- Escrituras de división, segregación, etc.
- Actas y Autos Judiciales de Embargo y adjudicación.
- En general, toda Escritura o Documento oficial que tenga por objeto una cosa valuable y deba inscribirse en los Registros Públicos.

El Tipo impositivo, en la modalidad gradual, es en general del 0,50% sobre la base, que no siempre coincide con el valor (p. e., en hipotecas). Algunas Comunidades Autónomas han adoptado tipos diferentes. A partir del 1-1-2.001, se ha suprimido el gravamen de 0,50% sobre Cancelación de Hipotecas, pero la Comunidad de Madrid ha elevado al 1,50% el gravamen en caso de segundas transmisiones de inmuebles con renuncia a la exención del IVA. Otras comunidades han establecido igualmente tipos específicos propios por lo que cada caso debe ser consultado.

### **D) RELACIÓN DEL ITP Y AJD CON EL IVA**

La relación entre el ITP y AJD y el IVA es un tanto compleja. En el anterior capítulo se insertó un cuadro resumen de las principales operaciones inmobiliarias y su gravamen en relación con ambos impuesto. En general, las operaciones sujetas al IVA están exentas de TPO, pero si son protocolizadas en escritura pública y se registran, se someten a AJD. Por ejemplo, una adquisición de inmueble urbano al constructor está gravada con IVA (10% ó 21%, según sea vivienda o local de negocio), y con el 0,50% de AJD al escriturarse, tipo elevado por algunas CC.AA. Si se trata de segunda transmisión, en principio está exenta de IVA y sujeta al TPO (7% ó

10%, según Comunidades), y por tanto exenta de AJD, etc. Las ventas de segunda mano de vehículos suelen estar sujetas al TPO (4%), si bien hay casos de exención. Las operaciones de *leasing* inmobiliario ofrecen perfiles especiales.

NOTA: No olvidar que en las segundas y sucesivas Transmisiones de inmuebles la exención del IVA es renunciable en ciertas condiciones, lo cual puede ser importante. Puede suponer un caso de *inversión del sujeto pasivo* a efectos del IVA como vimos en el anterior capítulo. En todo caso, debe advertirse que recientes disposiciones y Sentencias han limitado considerablemente la dureza de las consecuencias de la valoración al alza en ITP y AJD, declarando la inconstitucionalidad de aplicar al exceso el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y eliminando prácticamente el “*derecho de retracto*”.

## E) TRASMISIÓN DE EMPRESA Y DE ACCIONES O PARTICIPACIONES

Si lo que se transmite es una Empresa Individual en bloque, o una rama o parte de la misma susceptible de explotación autónoma, la operación está exenta de IVA. Únicamente tributan por Transmisiones Patrimoniales Onerosas (7% / 10%) los inmuebles que se transmitan con el conjunto.

La transmisión de acciones o participaciones en sociedades está exenta del IVA y del ITP. Sin embargo, hay casos en que la transmisión de títulos representativos del capital tributa como si fuesen inmuebles. Según la redacción dada al artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que entró en vigor al día siguiente al de su publicación en el BOE (30/11/2006) tributarán como inmuebles, en la parte proporcional que corresponda, las siguientes transmisiones de valores:

a) Transmisiones de valores en las que se reúnan las dos condiciones:

- Que el patrimonio de la sociedad esté constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio nacional o en cuyo activo se incluyan valores que permitan ejercer el control de otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles. Se exceptúan los casos de empresas constructoras o promotoras, de *leasing* y otros casos especiales.



- Que, a resultas de la operación, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido, aumente la cuota de participación en ellas. En general, se entiende que el control se ejerce si se alcanza, directa o indirectamente, un 50% del capital, a cuyo efecto se computan los valores poseídos por otras sociedades del mismo grupo.

La disposición citada incorpora reglas muy precisas de cómputo y valoración, que se referirá a valores reales.

- c) Transmisiones de valores recibidos como contrapartida de aportaciones de inmuebles a la sociedad en su constitución o en ampliación de capital, siempre que no haya transcurrido más de tres años desde la aportación (antes el plazo era de un año).

Es de advertir que esta normativa - que deriva del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores - está siendo muy cuestionada, existiendo actualmente un procedimiento de infracción del Derecho Comunitario por parte de la Comisión Europea, e incluso un auto del Tribunal Supremo planteando cuestión prejudicial respecto a dicho precepto.

Cuestión distinta en la relativa al gravamen del incremento de patrimonio para el transmitente en su IRPF si es persona física o en el Impuesto sobre Sociedades si es persona jurídica. Se tratará en capítulos posteriores.

De hecho la Ley 7/2012, de 29/10/2012 (BOE 30/10/12) de medidas contra el fraude fiscal ha tenido que dar nueva redacción al controvertido artículo 108 admitiendo que la aplicación de tal gravamen solo debe efectuarse si la transmisión de los valores tuviese por objetivo eludir la tributación de la tributación que hubiese correspondido por la de los inmuebles subyacentes.

NOTA. Las operaciones empresariales y societarias que se acojan al “*Régimen de Fusiones Absorciones, Escisiones, y Aportaciones a Sociedades*”, pueden beneficiarse de bonificaciones o exenciones tributarias, que alcanzan entre otros tributos al ITP y AJD. Véase el capítulo del Impuesto sobre Sociedades.

## **F) IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS (IIVTNU)**

Cuando se transmiten, por cualquier título, inmuebles ha de tenerse en cuenta que, además de otros conceptos tributarios, la transmisión implica liquidación por el llamado Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en el Ayuntamiento donde radique el inmueble. La base es un porcentaje del valor catastral de terreno, según los años transcurridos desde la anterior transmisión, y el tipo depende de cada Ayuntamiento y puede llegar al 30%. El tributo es a cargo del transmitente sean cuales fueren los pactos entre las partes, sin perjuicio de que este importe le sea reintegrado por el adquirente, si así se acordó entre ambos. Existen ciertas excepciones. Liquidación de sociedad conyugal de gananciales y algunas operaciones empresariales.

## CAPITULO VI

### RETENCIONES FISCALES A TERCEROS A CUENTA DEL IRPF E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

*Sumario: Retenciones aspectos básicos. Retención a Trabajadores. Dietas y gastos de viaje. Indemnizaciones. Ingresos Irregulares. Retención a Profesionales. Retención a Agricultores y Ganaderos. Retención a Consejeros y Administradores. Retención sobre Alquileres. Retención sobre Rentas de Capital. Préstamos de socios y Administradores. Retención e Empresarios en Módulos. Otras retenciones. Retenciones a No Residentes. Responsabilidad por retenciones de subcontratistas.*

Una de las más importantes características de la fiscalidad de empresas y empresarios radica en su obligación de practicar retenciones o pagos a cuenta sobre las rentas que pagan a ciertas personas físicas o jurídicas. Hemos de advertir que se trata de una cuestión delicada, al afectar a terceros, y que es causa de serios problemas para el empresario, por lo que debe ser especialmente cuidadoso en este terreno.

Sobre esta obligación de retener conviene hacer algunas precisiones.

- El obligado a retener o ingresar a cuenta es siempre el pagador, cuando actúa como empresario, profesional, empresa, pero no si el pago es a título particular. En general los *particulares* no retienen.
- Practicará retención cuando el pago sea en *metálico*, y en el mismo momento del pago de la nómina, factura, etc. Si el pago es en *especie*, entonces procederá a un *ingreso a cuenta*. En este último caso, el pagador puede repercutir o deducir el importe del ingreso a cuenta al preceptor. Retenciones y pagos a cuenta deben ingresarse en el Tesoro en los plazos señalados (normalmente trimestrales, salvo grandes empresas).

- El perceptor de la renta está obligado a soportarla, recibiendo en su momento justificante o certificación de la retención practicada, para que pueda deducirla en su declaración de IRPF, si es persona física, de su Impuesto de Sociedades si fuese entidad jurídica, o incluso en caso de no residentes de su IRNR. Las retenciones y pagos a cuenta son siempre “a cuenta” de los impuestos finales. El pagador - retenedor debe dar certificado de la retención o ingreso a cuenta efectuada.

### Retenciones a Terceros a cuenta del IRPF / Impuesto sobre Sociedades

(Casos más significativos al 01/01/2014)

Rentas	Desde 01/09/12 (*)	2012-2014 (**)
Rentas trabajo	Escala	Escala increm.
Conferencias, cursos, seminarios	19%	21%
Retribución administ. y similares	35%	42%
Actividades profes. art. deport.	19%	21%
Cesión dchos. obras lit. art. científ.	19%	21%
Profes. nuevos. Tres primeros años	9%	9%
Empr. en módulos (ciertos epígrafes)	1%	1%
Agricultores y ganaderos	2%	2%
Rentas de arrendamiento	19%	21%
Rentas de capital	19%	21%
Derechos de imagen	24%	24%

NOTAS: Las retenciones en Ceuta y Melilla se reducen al 50%

(\*) Tipos “normales” a partir del 01/09/2012, si bien con los tipos especiales siguientes establecidos temporalmente para 2012 - 2014

(\*\*) Tipos temporales para ejercicios 2012 - 2014. El 42% se aplica desde 1.1.2012.

- Si el pagador no practica retención, o lo hace por cuantía insuficiente, responde directamente ante Hacienda, incluso con sanciones tributarias y recargos. Las consecuencias son mucho peores si retiene y no ingresa. Al perceptor no le resulta ninguna responsabilidad, ni tiene la obligación de “auto retenerse”.

- A partir del 1.7.2004 existe responsabilidad por las retenciones del subcontratista.
- Las sanciones por infracciones en materia de retenciones son las máximas contenidas en la nueva Ley General Tributaria. Además, las deudas por estos conceptos no son, en principio, aplazables o fraccionables, salvo casos excepcionales.

## A) RETENCIONES A TRABAJADORES

Deben practicarse en la propia nómina, en el porcentaje que resulte de aplicar las normas del IRPF. Quedan excluidos de retención los trabajadores cuyas percepciones, atendida su situación familiar, no supere ciertos importes, según circunstancias personales y familiares, que se indican en una Tabla adjunta.

El cálculo del % de retención aplicable no es sencillo, al intervenir numerosas variables y coeficientes. En teoría, el tipo de retención sigue la escala del IRPF por lo que podría variar entre el 24% para los tramos siguientes al mínimo exento hasta el máximo de la escala general de IRPF. Existe un programa informático elaborado por Hacienda:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/\\_Configuracion/\\_Acceda\\_directamente/\\_A\\_un\\_clic\\_/Descarga\\_de\\_programas\\_de\\_ayuda/Renta\\_y\\_patrimonio/Ejercicio\\_2013/Modulo\\_de\\_calculo\\_de\\_Retenciones\\_2013/Modulo\\_de\\_calculo\\_de\\_Retenciones\\_2013.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Configuracion/_Acceda_directamente/_A_un_clic_/Descarga_de_programas_de_ayuda/Renta_y_patrimonio/Ejercicio_2013/Modulo_de_calculo_de_Retenciones_2013/Modulo_de_calculo_de_Retenciones_2013.shtml)

En todo caso conviene señalar que:

- La base de retención se determina incluyendo todas sus percepciones, tanto fijas como variables (incentivos, retribuciones en especie, etc.).
- No se incluyen algunos conceptos, y entre ellos las dietas y gastos de desplazamiento, ya que no son renta para el receptor. Tampoco suelen ser base de cotización a la Seguridad Social. Lo mismo cabe decir de comedores de empresa, “*tiques restaurante*”, “*cheques guardería*”, “*bonos de transporte*”, e incluso entrega de acciones o participaciones dentro de ciertos límites, o de ordenadores personales, y seguros familiares, no se consideran pagos en especie ni originan ingresos a cuenta. Desde finales del 2010 quedan exentos de IRPF y de retención a cuenta los “*cheques transporte*” o tarjetas de transporte o similares que las empresas entreguen a sus trabajadores para el desplazamiento de su domicilio al trabajo y viceversa. Límite de 136,36 euros mensuales, y 1.500 euros anuales por trabajador. También quedan exentos de ser considerados pagos

en especie los gastos e inversiones que la empresa realice en 2007 - 2013 para formar a sus empleados en las nuevas tecnologías. Hasta finales 2013 es conceptos exentos en el IRPF eran excluidos también de la Base de cotización en el R. General de la S. Social, pero desde esa fecha deben incluirse.

- Para definir las circunstancias personales y familiares, el trabajador y su patrono cumplimentan un formulario (modelo 145) llamado “*Comunicación de datos al pagador*” datos que son confidenciales y de naturaleza muy sensible, por lo que pueden surgir problemas (existen Recursos de Inconstitucionalidad). Si el trabajador no desea facilitar estos datos, no se le obliga, pero entonces se le aplican retenciones máximas.
- Cuando se trata de salarios o retribuciones en especie (vivienda, coche, seguros, viajes, acciones o participaciones gratuitas o por precio inferior al de mercado, “*stocks options*”, etc.) la empresa pagadora debe efectuar un Ingreso a Cuenta del tipo que corresponda, sobre el valor de mercado de la contraprestación en especie. Existen criterios valorativos de estas retribuciones en especie.
- Desde el 01/01/1.2012 y hasta el 31/12/2014 se han elevado de forma temporal los tipos de retención de rentas del trabajo a cuenta del IRPF

### Exención de Dietas y Gastos de Viaje

Están exentos los gastos de desplazamiento y dietas de manutención y alojamiento según los siguientes límites máximos:

Concepto	España	Extranjero
Desplazamiento	En medios públicos Lo que se justifique	Lo mismo
	En medios privados: 0,19 € km. Más aparcamientos y peajes	
Alojamiento	Lo que se justifique con factura de Hotel	Lo mismo
Manutención	Si no se pernocta:  26,67 € día	48,08 e día
	Si se pernocta:  53,34 € día	91,35 € día

Los desplazamientos que dan derecho a estas dietas y gastos son los que se hagan fuera del lugar de trabajo habitual, para fines propios de la empresa. No pueden superar los 180 días al año.

Si la empresa y el trabajador pactan importes superiores, los excesos sobre los anteriores límites son objeto de gravamen y retención en IRPF. Para ciertos trabajos (pilotos, conductores, camioneros) existen normas especiales.

Estos conceptos exentos de IRPF y de retención a cuenta no son parte de la “*base de cotización*” a efectos de las cuotas de Seguridad Social, a diferencia de otras retribuciones en especie.

Estas Dietas y Gastos de desplazamiento son un concepto distinto del “*plus de transporte*” por desplazamiento desde y a su domicilio que la empresa pueda pagar a sus empleados, y que no queda comprendido en esta exención. Sin embargo tener en cuenta que desde 2010 si están exentos los llamados *cheques transporte, tarjetas de transporte*, o similares, que las empresas entreguen a sus trabajadores para el desplazamiento de su domicilio al trabajo y viceversa con ciertos límites que se han indicado más arriba.

### **Exención de Indemnizaciones por despido. Rendimientos irregulares**

Las indemnizaciones por despido o cese de la relación laboral, cuando vengan fijadas por Ley o por Sentencia están exentas de IRPF, y por tanto de retención a cuenta, dentro de ciertos límites.

Las indemnizaciones no exentas, y otros ingresos irregulares de trabajo, tributan como rendimiento del trabajo y están sujetos a retención, pero, en general, se benefician de una reducción del 40% en la parte que no exceda del llamado “*salario medio anual*” por cada año de trabajo. Este mismo criterio se aplica a retribuciones en especie, incluidas las llamadas “*stocks options*”, que tienen una regulación especial.

Desde el año 2012 cuando se reciban indemnizaciones correspondientes a un periodo superior a dos años la reducción del 40% se aplicará hasta un importe de 300.000 €. Para importes entre 300.000 y 1.000.000 € será decreciente, y para importes superiores a esta última cifra no se aplicará en ningún grado.

### **Otras retribuciones exentas**

Están igualmente exentas de IRPF, y lógicamente de retención a cuenta, ciertas retribuciones en especie, tales como:

- Guarderías para hijos de empleados.

- Seguro de accidentes y de enfermedad, o de responsabilidad civil de los empleados, con ciertos límites.
- Comedor de empresa, o “cheques restaurante” (hasta 9 euros día).
- Gastos en formación del personal. Si es en nuevas técnicas de la sociedad de la información, en la exención incluye la entrega gratuita o rebajada a los empleados de equipos informáticos (Además supone deducciones fiscales para la empresa).
- Entrega a los empleados de acciones o participaciones gratuitas o por precio inferior al real, dentro de ciertos límites (12.000 euros). No es lo mismo que una “*stock option*”.
- Cheque desplazamiento o tarjetas de transporte para los empleados con un límite de 136,36 euros mensuales, y 1.500 euros anuales por trabajador.

Nota. Hasta diciembre de 2013 los anteriores conceptos estaba también exentos de incluirse en la Base de cotización del Régimen General de la S. Social. Desde dicha fecha han de incluirse en la misma.

Si un trabajador en paro percibe de forma capitalizada o por “pago único” su prestación por desempleo para destinarlo a una nueva actividad empresarial o profesional, tal percepción queda exenta de IRPF y por lo tanto de retención a cuenta.

## Fondos de Pensiones

Si la empresa constituye un Fondo de Pensiones para empleados, en ciertas condiciones, el importe de las contribuciones anuales al mismo imputadas a cada trabajador participe son pago en especie que deben imputarse en su renta, si bien luego el trabajador tendrá derecho a la correspondiente deducción en su declaración de Renta. Para el empresario es un coste salarial más. No están sujetas a retención o pago a cuenta, y hasta diciembre de 2013 los anteriores conceptos estaba también exentos de incluirse en la Base de cotización del Régimen General de la S. Social. Desde dicha fecha han de incluirse en la misma.

## Declaraciones

El empresario debe declarar e ingresar las retenciones y pagos a cuenta practicados en cada trimestre dentro de los veinte días posteriores al cierre, es decir entre el 1 y el 20 de abril, julio, octubre y enero mediante el modelo 111. Las grandes empresas con facturación superior a 6.010.121,04 euros, deben presentar declaraciones mensuales en el modelo 111.



En enero, además, debe presentar el Resumen Anual de Retenciones, mediante el modelo 190 en papel, o por medios telemáticos (teleproceso o Internet), lo que es obligatorio para las SA y SL y desde 2014 también para los empresarios individuales, profesionales, y otras entidades.

### ¿Quiénes son trabajadores a efectos fiscales?

A efectos fiscales y de retenciones, todos aquellos que cobran sueldos o salarios o asimilados por razón de una prestación de trabajo personal y, en general, por prestación de trabajos retribuidos. Por lo tanto, no sólo los trabajadores por cuenta ajena en el sentido estricto de la normativa laboral, sino también socios - trabajadores o familiares, si cobran por nómina, independientemente de que su régimen de afiliación a la Seguridad Social sea el General, Autónomos o cualquier otro. Si la empresa abona a su socio trabajador la cuota mensual de autónomos, se considera pago en especie sujeto a ingreso a cuenta.

*NOTA: Tener en cuenta que el empresario que contrate o subcontrate obras o servicios con terceros puede responder de las retenciones a trabajadores (y a otros preceptores de rentas) no ingresadas por este último, responsabilidad de la queda exento si requiere que el preceptor le aporte certificado de la AEAT de estar al corriente en sus obligaciones tributarias*

## B) RETENCIONES A PROFESIONALES Y ARTISTAS

Cuando un empresario, empresa, organismo público u otro profesional abonan honorarios o facturas emitidas por profesionales o artistas, deben practicar retención que era del 15% hasta el 31/08/2012 elevándose desde el 01/09/2012 al 19%, si bien desde este día hasta el 31/12/2014 se aplicará “temporalmente” una retención del 21%.

Los particulares no retienen a los profesionales por los servicios recibidos.

A estos efectos es profesional o artista toda persona física que ejerza actividades clasificadas en las Secciones 2ª y 3ª del IAE, aunque esté exento de este tributo. Así mismo, se practicará esta retención a las Comunidades de Bienes, Sociedades Civiles y entidades similares. Desde el 1 de

enero de 2003 procede la retención aún cuando algunos o todos los miembros de la entidad sean sociedades o no residentes

Los profesionales cuya alta se haya producido a partir de 1-1- 2000, y en el año anterior al alta no hayan ejercido ninguna actividad profesional, tienen un porcentaje de retención reducido del siete por ciento (9%) durante el año de alta y los dos siguientes. Basta que por escrito hagan constar esta circunstancia al pagador.

Los profesionales y artistas vienen obligados a emitir factura completa por sus servicios, en la forma en que vimos en el anterior capítulo. Les afecta sin excepción la normativa de facturación establecida en el Reglamento. La retención debe practicarse, por el pagador, en el momento de abonar su factura. Si el profesional pasase su factura sin retención, o se le insta a modificarla, a lo que no está estrictamente obligado, o se rectifica “*a mano*” por el pagador. Si se le abona sin retención responde plenamente el pagador, sin responsabilidad alguna para el profesional.

En ciertas facturas, especialmente en las de profesionales, pueden aparecer los llamados “suplidos”, gastos realizados por cuenta del cliente. Con ciertas condiciones no son base de retención, ni del IVA.

Una factura, o minuta, correcta de honorarios profesionales emitida a partir del sería como ejemplo:

Factura de Honorarios Profesionales 12/02/2014	
Honorarios .....	1.000,- €
IVA (21%) .....	210,- €
Retención a cta. IRPF.....	-210,- €
Importe Neto.....	1.000,- €

### Liquidación - Ingreso

El pagador debe declarar e ingresar en el Tesoro estas retenciones de forma idéntica que la de los trabajadores, con los mismos impresos 111 trimestral o mensual y 190 anual.

### Pagos Fraccionados de profesionales.

Debe advertirse que los profesionales que han sufrido retenciones pueden deducirlas de su IRPF incluso en sus Pagos Fraccionados trimestrales (modelo 130). Si más del 70% de los ingresos de

un profesional tienen retención, entonces queda eximido de presentar declaración de pagos fraccionados el siguiente año. Si desean acogerse a esta exención deben hacerlo constar en la Declaración censal (modelo 037).

### **C) RETENCION A AGRICULTORES**

Las compras por empresarios o empresas a agricultores y ganaderos y titulares de actividades forestales, personas físicas, deben ser objeto de retención del 2% (del 1% en caso de criadores de porcino y avicultura).

Su declaración - liquidación se hace exactamente igual que las anteriores en los modelos 111 y 190. Los efectos para el agricultor son los mismos que se indican para profesionales. Al igual que los Profesionales, y con las mismas condiciones, también quedan exentos de la obligación de presentar Pagos Fraccionados trimestrales, si más del 70% de sus ingresos son objeto de retención en origen.

### **D) RETENCIONES A CONSEJEROS**

Los pagos de percepciones a Consejeros, Administradores, o quienes hagan sus veces en Sociedades, Asociaciones, etc., que suelen denominarse “*dietas de asistencia*”, retribución estatutaria, o similares, se equiparan a rentas de trabajo. Después de la anulación de la subida al 40%, por Sentencia del Tribunal Supremo, ha quedado fijada en el treinta y cinco por ciento (35%). Desde el 01/01/2012 y hasta el 31/12/2014 esta retención se eleva “temporalmente” al 42%.

Para que sea aplicable esta retención es preciso que el perceptor reciba el dinero en su condición de Administrador o Consejero, no por otros motivos que tienen otras retenciones específicas (trabajo personal, profesional, rentas de capital, etc.). Su declaración e ingreso por el retenedor se hace igual que para los anteriores casos, trimestralmente, en modelo 111, y con Resumen anual modelo 190. Por supuesto, se facilitará al interesado una certificación para su deducción de la cuota de su IRPF.

## E) RETENCIÓN SOBRE ALQUILERES

Si una empresa, sociedad, empresario, comerciante, o profesional paga una renta por el arrendamiento de un local de negocio, despacho o similar, debe practicar al arrendador retención con un tipo actual del 19%. Se practica tanto si el propietario - arrendador es persona física, como si es entidad jurídica.

Esta retención estaba fijada en el 19%. Desde el 01/01/2012 hasta el 31/12/2014 se aplicará “temporalmente” retención del 21%.

Excepciones. No debe practicarse retención en los siguientes supuestos:

- Si el arrendador es un Organismo Público.
- Si la renta anual no supera 900 Euros.
- Si el arrendador debe estar dado de alta en el Epígrafe 861 del IAE, aún cuando resultase exento de pago de cuotas, lo que debe acreditar con certificado de la Agencia Tributaria. Supone que es una empresa dedicada al alquiler.

Es de advertir que, a tenor del nuevo Reglamento de Facturación, examinado en el Capítulo IV, los arrendadores de inmuebles a empresas, empresarios o profesionales, deben emitir una factura completa cuyo esquema sería el siguiente:

Factura de Alquiler de Local de Negocio	
Alquiler local X durante el mes de M.....	1.000,- €
IVA: 21% sobre 1.000 .....	210,- €
Retención a cuenta 21% sobre 1.000 .....	- 210,- €
Importe Total .....	1.000,- €

Pero, como siempre, el obligado a retener es el arrendatario pagador de la renta, y debe hacerlo en el momento del pago y sobre todos los conceptos excepto el IVA si el arrendador es persona física, o sobre la contraprestación total si es Sociedad. Si el propietario o arrendador no le gira la factura de alquileres, con expresión de la retención, no le pasa nada por no hacerlo. El arrendatario pagador debe solicitar su rectificación o rectificarlo directamente “a mano”. Si no

se hace retención, o se efectúa incorrectamente, responde el inquilino frente a Hacienda, no el propietario.

## **Declaración- Liquidación**

El inquilino - pagador, en nuestro caso el Empresario, debe proceder a declarar e ingresar en la Agencia Tributaria el importe de la Retención de forma trimestral o mensual, en los mismos plazos que las anteriores, pero en modelo 115. El Resumen Anual de Retenciones de alquileres, modelo 180, se presenta a finales de enero o primeros de febrero del año siguiente (según Calendario fiscal). En su momento facilitará una Certificación al propietario para que pueda deducirse las retenciones sufridas en su declaración de IRPF o del Impuesto de Sociedades.

## **¿Tienen retención los alquileres de viviendas?**

Es un error creer que estas retenciones se refieren sólo a locales de negocio. Los alquileres de viviendas están sujetos, lo que ocurre es que normalmente quien alquila una vivienda es un particular, para su uso particular por sí mismo o su familia, y los particulares no tienen obligación de retener.

Pero si quien alquila la vivienda es una empresa, entonces sí está sujeta a retención con la expresa excepción del alquiler para el uso de empleados. Si la empresa la alquila para otros fines sí se debe retener.

Cuando una empresa cede a un empleado una vivienda que no sea de su propiedad la retribución se valorará por el coste efectivo para la empresa del alquiler (antes era al 10% del valor catastral).

## **F) RETENCIONES SOBRE RENTAS DEL CAPITAL**

Cuando un empresario, comerciante, empresa o profesional (no un particular), abona Rentas de Capital Mobiliario, a cualquier persona física o jurídica, en principio debe practicar una retención.

Actualmente está unificado el tipo de retención aplicable a las Rentas de Capital que en es del 19%. Con carácter temporal desde el 01/01/2012 al 31/12/2014 esta retención se eleva al 21%.

En consecuencia, toda empresa o sociedad que abone intereses de préstamos recibidos, o dividendos y reparto de beneficios a sus socios o partícipes, sean personas físicas o jurídicas, debe practicar la retención al tipo que proceda, siendo responsable frente al Tesoro y la Agencia Tributaria si no lo hiciese. El perceptor debe soportar esta retención, y posteriormente la deducirá de la cuota íntegra de su impuesto, sea el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades.

Existen excepciones. Cuando una sociedad pague dividendos a otra sociedad que tenga una participación igual o superior al 5%, no debe practicar retención.

Las retenciones sobre estas rentas se declaran trimestralmente por el pagador mediante el modelo 123. Anualmente se presenta un Resumen Anual, modelo 193.

### **Préstamos de Socios o Administradores.**

Lo anterior es plenamente aplicable a los préstamos o anticipos que, con frecuencia, hacen a la sociedad o empresa sus propios socios, Administradores, o familiares de unos y otros, para el establecimiento comercial. Se trata de “operación vinculada” y existe la presunción legal de que todo préstamo empresarial es retribuido (al menos al “tipo legal del dinero”). En consecuencia, la Agencia Tributaria exige la retención establecida, esté o no acreditado el pago efectivo de intereses, salvo que la empresa “pruebe” la imposibilidad de retribución. Es cuestión importante que las pequeñas y medianas empresas, y las de tipo familiar, deben tener muy en cuenta para evitar problemas y contingencias fiscales desafortunadas por inesperadas. Hay sentencias y resoluciones que admiten la prueba de la no retribución basada en la contabilidad de la empresa u otros medios.

De todas formas es cuestión a evitar, si es posible. Si los socios facilitan a la sociedad recursos, más o menos permanentes, lo correcto es que se traten como préstamos retribuidos - quizás como *préstamos participativos* - o se consoliden como capital mediante la oportuna ampliación del mismo. Tratándose de las llamadas “Operaciones Vinculadas”, el tipo de interés aplicable no debe ser inferior al Tipo Legal del Dinero.

En cambio, no debemos tener ninguna preocupación por no retener a los Bancos y Cajas al pagarles los intereses de sus préstamos o créditos. Si lo hacemos como particulares no debemos retener. Si el préstamo era empresarial tampoco, ya que las Instituciones de Crédito gozan de

exención. Por supuesto cuando el Banco o Caja nos paga los intereses de cuentas y depósitos debe retenerlos, y sin duda lo hace.

*Nota: Según la normativa vigente en 2012 de la Ley 35/2006 del IRPF los intereses percibido por personas físicas se integran en la llamada "Base del ahorro" y tributan al tipo del 19% la parte de Base del ahorro hasta 6.000 euros y al 21% el exceso. (\*). Pero esto no es así si se trata de intereses procedentes de "operaciones vinculadas" en cuyo caso tributan en la Base del ahorro, como se ha indicado antes, los intereses procedentes de préstamos hasta tres veces el capital fiscal de la sociedad, que corresponda al socio, y en la Base general el exceso.*

*(\*). Atención en los ejercicios 2012 - 2014 la Base del Ahorro tributa a tipos más elevados: 21% hasta 6.000 euros; 25% hasta 24.000 euros, y 27% el exceso*

## **G) RETENCIÓN A CIERTOS EMPRESARIOS EN MÓDULOS**

Cuando, a partir del 01/01/2007, una empresa, empresario, profesional, sociedad u otro obligado a retener abone facturas por bienes o servicios a empresarios o entidades en atribución de rentas que tributen en el Régimen de Estimación Objetiva por Módulos, deberá practicar una retención del uno por ciento (1%). No existirá tal retención cuando el empresario comunique al pagador que tributa en Régimen de Estimación Directa, en una comunicación que deberá contener datos identificativos completos y el epígrafe del IAE en que esté dado de alta.

No todos los empresarios en este régimen están sometidos a esta retención; lo están quienes figuren dados de alta en determinados epígrafes del IAE que se detallan en el Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre (BOE del 23). Esta retención entró en vigor el día 21 de abril de 2007 y se refiere a las actividades que se indican en el cuadro adjunto.

Las retenciones practicadas en estos supuestos se ingresarán trimestral o mensualmente en modelo 111 y se declararán junto con otros pagos por actividades empresariales y profesionales en el resumen anual, modelo 190

Epígrafes	Retenciones a Empresarios en Módulos. Actividades que comprende
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2,3, 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales N.C.O.P.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parquet y estructuras de madera para la construcción.
468.	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4,5, 6,7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
722	Transporte de mercancías por carretera.
757	Servicios de mudanzas.



## H) OTRAS RETENCIONES

Existen otras retenciones, entre las que se deben citar:

- Retenciones y pagos a cuenta sobre premios (19%; 21% en 2012 - 2014). Únicamente estaban exentos de IRPF y de retención los premios de Lotería, ONCE, Apuestas de ONLAE, y algunos sorteos especiales de Cruz Roja, Comunidades Autónomas y rifas o similares de tipo benéfico, previa autorización de Hacienda. También están exentos los premios recibidos a causa de relevantes méritos artísticos, literarios, culturales o científicos.
- Sin embargo a partir del 01/01/2013 se ha introducido un gravamen del 20% (con retención en origen del mismo 20%) sobre los premios que superen 2.500 euros de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- Retenciones sobre incrementos de patrimonio por enajenación o rescate de participaciones en Sociedades y Fondos de Inversión (19%). La base es el incremento de patrimonio por la enajenación o rescate de las participaciones o acciones. Se entiende que desde el 01/01/2012 hasta el 31/12/2014 se eleva al 21%.
- Retenciones sobre rendimientos de Propiedad Industrial e Intelectual, asistencia técnica, arrendamiento o subarriendo de negocios, minas, bienes muebles (19%). Desde el 01/01/2012 hasta el 31/12/2014 se aplicará retención del 21%.
- Retención sobre pagos por cesión de “*derechos de imagen*”: 24% en general, con casos al 19%. Es especialmente relevante en el mundo del deporte, artistas, etc. Desde el 01/01/2012 hasta el 31/12/2014 en el caso del 19% se aplicará retención del 21%.
- Retenciones sobre ingresos por conferencias, cursos, coloquios, seminarios, elaboración de obras literarias artísticas o científicas. El tipo aplicable es del 19%, pero desde el 01/01/2012 hasta el 31/12/2014 se aplicará “temporalmente” retención del 21%.

- Retenciones a agricultores y ganaderos del 2% en general, aplicándose el 1% en caso de porcino y avicultura.
- Es de advertir que las retenciones examinadas en este capítulo se reducen al 50% cuando las rentas sobre las que se practican se originan en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

### **I) RETENCIONES A NO RESIDENTES**

El pago de rentas a personas o entidades que no sean residentes en el Estado Español está sometido al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), cuyo análisis detallado desborda el ámbito de este trabajo.

En general cuando el no residente no dispone de establecimiento permanente en el Estado Español las rentas que se le abonen por residentes deben someterse a retención en la fuente. Retenciones practicadas deben ingresarse en el Tesoro mediante el modelo 216, que se presenta por trimestres excepto las “Grandes Empresas” que deben hacerlo mensualmente. Existen declaraciones anuales. Los casos más significativos de retención son los siguientes:

<b>Rentas de NR sujetas</b>	<b>Tipos</b>
Tipo General	24%
Trabajadores temporeros	2%
Trabajadores en misiones diplomáticas	8%
Intereses y dividendos	19%
Cánones en general	19%
Cánones UE	10%
Ganancias patrimoniales	19%

Un caso específico es la retención en el pago de adquisición de inmuebles de no residentes en determinados casos. Puede estar exenta de retención si la adquisición fue con antigüedad superior a diez años al 31.12.1996 y otras condiciones. Hasta el 31.12.2006 era del 5% y a partir del 1.1.2007 esta retención se ha reducido al 3%.

**NOTA. Con efecto al 01/01/2012 y hasta el 31/12/2014 las retenciones del 19% pasan al 21% y las del 24% al 24,75%**

## **H) RESPONSABILIDAD POR RETENCIONES DE SUBCONTRATISTAS**

El artículo 43.1.f de la Ley General Tributaria, Ley 50/2003, de 17 de diciembre, que entró en vigor el 1 de julio de 2004, dispone que, en caso de que un empresario o empresa contrate o subcontrate con otros la realización de obras o prestación de servicios relativos a su actividad principal, Hacienda podrá exigir a aquél las cuotas de retenciones a cuenta del IRPF o Sociedades a practicar a trabajadores y otros sujetos de retención, así como otros conceptos tributarios devengados por el subcontratista, si no estuviesen liquidados, en la parte que corresponda a las obras o servicios contratados o subcontratados. Es decir, por poner un ejemplo, si el subcontratista no ingresa las retenciones a sus trabajadores, responde por ello quien le subcontrató hasta el límite del importe de la obra o servicio a pagar.

Antes de pagar tales obras o servicios el empresario pagador deberá exigir a su contratista o subcontratista un certificado de que se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias relativas a tales conceptos (básicamente retenciones a trabajadores y otras, IVA, etc.). La entrega por el contratista o subcontratista al empresario pagador de un certificado específico emitido por la Agencia Tributaria durante los doce meses anteriores que acredite que se encuentra al corriente en sus obligaciones tributarias, libera al pagador de toda responsabilidad.

Esta norma es la extensión al ámbito tributario de las responsabilidades de cuotas de Seguridad Social del contratista o subcontratista establecida en el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

## CAPÍTULO VII

### IRPF: TRIBUTACIÓN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES

*Sumario: IRPF: régimen matrimonial y forma de declaración familiar. Empresarios Individuales y Profesionales. Personas Físicas Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles Fases de Tributación de rendimientos. Regímenes de Estimación de rendimientos. Régimen de Estimación Directa Normal. Régimen de Estimación Directa Simplificada ¿Qué pasa con las pérdidas?. Régimen de Estimación Objetiva - Módulos. Activos afectos a la actividad empresarial o profesional. Entidades en atribución de rentas. Escala de gravamen para 2.008. Tablas de Amortización de Inmovilizado. Calendario fiscal del Empresario o Profesional.*

El IRPF grava la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo y entre ellas las derivadas de las actividades económicas, empresariales, profesionales, agrarias, artísticas o deportivas de las que sea titular, de forma directa como persona física o a través de su participación en entidades en atribución de rentas como las comunidades de bienes (CB) y sociedades civiles (SC)

#### Personas Físicas

El rendimiento de las actividades de carácter empresarial, o profesional, si se ejercitan por personas físicas residentes, e incluso por Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles, no tributan en ningún impuesto específico, sino que se integran en el propio Impuesto de Renta (IRPF) del titular o partícipes, sumándose a otras posibles rentas de otras fuentes que pudiese tener el titular, con las consecuencias de acumulación y progresividad tributaria conocidas.

Antes de nada conviene señalar que, a efectos fiscales, el titular de la actividad económica es quien debe integrar el rendimiento de la misma en su Impuesto de Renta. Esto es una trivialidad aparente, y no significaría nada especial en sociedades, pero sí en personas físicas, especialmente en caso de matrimonios. Quiere decir que Hacienda considera que la totalidad del rendimiento empresarial se atribuye a quien figure como titular en el IAE, y no se divide

entre los cónyuges, aunque estén casados en Régimen de Gananciales, (o en el Consorcial Aragonés) y según el Código Civil se trate de “rentas gananciales”.

Esta circunstancia plantea de entrada la cuestión de la conveniencia de decidir, en caso de matrimonio, a nombre de quién poner el negocio, e incluso si conviene crear una Comunidad o Sociedad Civil familiar, para repartir fiscalmente las rentas del negocio (existen otras fórmulas para ello).

La cuestión del régimen matrimonial, es de gran importancia fiscal. Es muy diferente el tratamiento según que el régimen sea de “gananciales” o de “separación de bienes” (por no hablar de regímenes como el catalán; balear; valenciano, aragonés, o ciertos regímenes de Territorios Forales, etc.). En general, esto debe quedar muy claro, la opinión de la mayoría de los expertos es que el régimen matrimonial de “gananciales” no ofrece ninguna ventaja comparativa fiscal, ni mercantil, y en cambio tiene no pocos inconvenientes.

Conviene señalar que la unidad familiar, compuesta en general por los cónyuges e hijos menores y asimilados, pueden presentar su liquidación de IRPF de forma individual o conjunta, a su conveniencia, independientemente sea cual fuere su régimen matrimonial. Si, por ejemplo, el esposo tiene base positiva por rentas de trabajo, y la esposa base negativa por pérdidas de su negocio, evidentemente convendrá hacer declaración conjunta ese año. La modalidad de declaración adoptada no obliga a mantenerla en los años siguientes.

Como es sabido, en caso de declaraciones individuales, si uno de los cónyuges tiene resultado “a devolver” y el otro “a ingresar”, pueden compensarse las cuotas, solicitando la suspensión del ingreso, y de la devolución, en tanto se resuelve la compensación entre cuotas.

Desde el 1 de Enero de 2.007, la base del IRPF se divide en **Base General** y **Base del Ahorro**.

La escala aplicable a la Base General del IRPF se divide en dos tramos, estatal y autonómico, y en conjunto, según la Comunidad Autónoma, puede ir del cero al 47% de tipo marginal.

Con efecto al 1.1.2012 y hasta el 31.12.2014 se elevan los tipos de gravamen de los diferentes tramos de la Base General mediante un “gravamen complementario” y temporal entre el 0,75% y el 7%. Con ello el tipo marginal puede alcanzar el 54% para las rentas más elevadas e incluso más en alguna Comunidad Autónoma.

Por su parte la Base del Ahorro, que incluye rentas de capital mobiliario (dividendos e intereses, etc.) e incrementos de patrimonio, tributa desde el 01/01/2010 con arreglo a los siguientes porcentajes.

Es de advertir que desde 01/01/2013 en cuanto a la tributación de los incrementos de patrimonio se ha vuelto a la antigua distinción entre los generados a menos o a más de un año: los incrementos de patrimonio por enajenación de activos tributarán en la Base General - y no en la del ahorro - cuando los activos enajenados hubiesen sido adquiridos antes de un año. Los generados a un año o más se integran en la Base del Ahorro:

Tributación "normal"	Tributación especial 2012 - 2014
Base hasta 6.000 €.....19%	Base hasta 6.000 €.....21%
Exceso sobre 6.000 €.....21%	Base de 6.001 - 24.000 €.....25%
	Exceso sobre 24.000 € .....27%

**Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles.**

Las entidades como las Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, ni tampoco por el IRPF. Es a sus socios partícipes, o comuneros, a quienes se atribuye en su IRPF, si son personas físicas, el rendimiento obtenido por la entidad, en proporción a su participación. Al final de este capítulo se dedica un apartado específico al régimen tributario de estas entidades y de sus socios

**A) FASE DE TRIBUTACIÓN DE RENDIMIENTOS**

Los rendimientos empresariales y profesionales, tributan en la Renta del titular, integrándose en su Base General, mediante tres momentos o fases fiscales diferenciadas.

- Soportando Retenciones (profesionales; agricultores, etc.).
- Mediante los Pagos Fraccionados trimestrales (Modelos 130; 131).
- Mediante su Declaración Anual de Renta, al año siguiente, en que se integran en la Base General todos los rendimientos obtenidos y se deducen de la cuota íntegra las Retenciones y Pagos Fraccionados liquidados satisfechos en el ejercicio.

Es de advertir que si el empresario o profesional obtiene incrementos de patrimonio por la enajenación de activos afectos a su actividad estos incrementos no se consideran parte del rendimiento de su actividad económica, ni se integra en la Base General del impuesto, sino en la Base del Ahorro tributando, si fuesen generados a más de un año, tributando según los porcentajes indicados más arriba si bien tienen especialidades respecto a los incrementos de patrimonio por enajenación de bienes no afectos.

## **B) RÉGIMENES DE ESTIMACIÓN DE RENDIMIENTOS**

Para el cálculo del rendimiento de la actividad económica cada sujeto pasivo se integra en un Régimen Fiscal:

- Régimen de Estimación Directa Normal (EDN).
- Régimen de Estimación Directa Simplificada (EDS)
- Régimen de Estimación Objetiva por Módulos (EOM)

Un mismo sujeto, que desarrolle varias actividades, puede tributar o por las mismas en diferentes regímenes, pero siempre que ello venga determinado por las normas de cada uno y no por renunciaciones voluntarias del interesado. Los cónyuges, aunque estén en gananciales, pueden estar en regímenes diferentes.

En el caso de una Comunidad de Bienes o Sociedad Civil todos sus partícipes deben estar en el mismo régimen, en cuanto a partícipes en la entidad. A continuación examinaremos por separado estos tres regímenes fiscales.

### **B 1) REGIMEN DE ESTIMACION DIRECTA NORMAL (EDN)**

La Estimación Directa consiste, en definitiva, en calcular los rendimientos de la actividad directamente de la Contabilidad del Sujeto pasivo:

<b>Rendimiento Neto = Ingresos computables - Gastos fiscalmente deducibles</b>
--

Para determinar qué ingresos y gastos sean computables o deducibles, los datos contables se interpretarán o rectificarán fiscalmente según las normas del Impuesto sobre Sociedades, cuyos preceptos son así directamente aplicables a los empresarios y profesionales, con pocas excepciones. Por lo tanto se aplicarán los criterios de amortización; deducciones; bonificaciones etc, igual que en las sociedades. La diferencia es que el rendimiento así calculado se integra en

la base de renta del sujeto. Deben incluirse como ingreso las subvenciones recibidas (Vid. Apartado sobre el tema en Capítulo del Impuesto sobre Sociedades)

Los empresarios en Estimación Directa Normal (EDN) están totalmente sometidos al Código de Comercio, por lo que deben llevar su Contabilidad con arreglo a sus preceptos y PGC, legalizando los Libros en el Registro Mercantil. Para los Profesionales y Agricultores, no se aplica el Código de Comercio, por lo que su Contabilidad es de origen y normativa estrictamente fiscal, según el Reglamento del IRPF.

¿Quiénes tributan en EDN?

- *Todos los empresarios o profesionales cuyo volumen de facturación el año anterior haya superado Euros: 600.000 en el conjunto de sus actividades de las que es titular.*
- *Quienes no superando esta cifra, y pudiendo estar Estimación Directa Simplificada, renuncien voluntariamente (Declaración Censal Modelo 036/037).*

Declaraciones Trimestrales y Anuales.

Los empresarios y profesionales en Estimación Directa (Normal o Simplificada) deben formalizar declaraciones de Pagos Fraccionados trimestrales en Modelo 130. El esquema es el que se refleja en el cuadro siguiente.

IRPF PAGOS FRACCIONADOS MODELO 130	
Ingresos (acumulados) .....	10.000 €
Gastos (acumulados).....	4.000 €
Diferencia (acumulada).....	6.000 €
Cuota Pago Trim. (20%).....	1.200 €
A deducir:	
Retenciones (acumuladas).....	-
Pagos fraccionados anteriores.....	450 €
A pagar .....	750 €
(a partir del 2º Trimestre, si los hubiese)	



En el caso de Comunidad de Bienes o Sociedad Civil cada partícipe formula su declaración trimestral por el porcentaje que le corresponda de ingresos y gastos (Régimen de Atribución de Rentas).

Las retenciones en la fuente son características de profesionales, artistas y agricultores (rara vez en empresarios). Recordemos que si un agricultor o un profesional soportó en el año anterior retenciones sobre al menos el 70% de sus ingresos, queda eximido el siguiente de presentar declaraciones de Pagos Fraccionados (debe darse de baja por esta obligación en modelo 037).

### **Régimen de Empresa de Reducida Dimensión (ERD)**

*Una empresa está en Régimen de Reducida Dimensión (ERD), si su cifra de negocio el ejercicio anterior no superó los 10 millones de euros. Régimen contemplado en el Impuesto de Sociedades, al que nos remitimos. Es de gran importancia, ya que permite deducir fiscalmente amortizaciones aceleradas o libres, y otras ventajas tributarias. Este régimen se detalla en el capítulo del Impuesto sobre Sociedades*

## **B 2) ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA.**

Es un régimen de estimación directa y por tanto vale decir del mismo cuanto hemos señalado para EDN, a la que nos remitimos, si bien con las siguientes simplificaciones.

- La Contabilidad no se lleva según el Código de Comercio y PGC, sino mediante Libros fiscales, que no es preciso legalizar.
  - Libro de Ingresos
  - Libro de Gastos
  - Libros de Bienes de Inversión.
- Puede adoptarse el *criterio de caja* (respecto a rendimientos, pero no respecto al IVA, aunque respecto a este último desde el 01/01/2014 existe un Régimen de criterio de Caja).
- Las Amortizaciones del inmovilizado se efectúan linealmente y son más sencillas que las del Impuesto de Sociedades.

- La diferencia Ingresos - Gastos, según contabilidad, se puede minorar en un 5%, sin necesidad de justificación documental (10% en ciertas actividades).
- En todo lo demás es idéntico al régimen de EDN.
- Hay que señalar que la posibilidad de acogerse o no al criterio de caja es importante. Este criterio supone aplicar fiscalmente ingresos y gastos según momentos de cobro o pago. En otro caso se aplica el criterio de devengo, lo que supone, por ejemplo, el regularizar existencias a fin de año.

### ¿Quiénes pueden tributar en EDS?

*Los empresarios, profesionales, y partícipes en C. Bienes y S. Civiles, que:*

- *No superen en facturación Euros 600.000 en el conjunto de sus actividades;*
- *No estén en Régimen de Módulos, o en otro caso renuncien.*
- *No renuncien voluntariamente a la EDS.*
- *Para las CB y SC todos sus partícipes deben estar en el mismo régimen. Para éstas el límite de € 600.000 se refiere a las actividades de la propia Entidad, no de la totalidad de sus partícipes.*

### Declaraciones Trimestrales y Anuales

Son iguales que en EDN, utilizándose el mismo Modelo 130. El ejemplo numérico sería idéntico, con la observación de que las amortizaciones se efectuarían con tablas especiales, y de que entre los “gastos” se incluiría el 5% indicado (10% en algunas actividades).

Por supuesto, y por definición, a los empresarios y profesionales (incluso CB y SC) en EDS, les es de aplicación el Régimen de Empresa de Reducida Dimensión (ERD).

### ¿Qué pasa con las pérdidas?

*Si un Empresario o Profesional tiene pérdidas contables y económicas en un ejercicio, que origina fiscalmente base negativa, tiene dos opciones*

- *Como norma general el sujeto pasivo puede optar por compensarlas con otras rentas positivas, integrables en su base general del IRPF, sean empresariales o de otro origen,*

*obtenidas por el mismo contribuyente, o por su cónyuge si se presenta en este caso declaración conjunta de Renta, independientemente del régimen matrimonial.*

- *Pero puede ocurrir que tal cosa no sea posible. La posibilidad de deducir sus pérdidas de los rendimientos positivos de su actividad en los siguientes años en determinados supuestos es aspecto polémico con la AEAT.*

### B 3) ESTIMACIÓN OBJETIVA POR MODULOS.

En este régimen, cuya denominación oficial es de *Estimación Objetiva*, el rendimiento neto de la actividad se determina por un sistema de “índices” o “módulos” objetivos, y no por el sistema de ingresos y gastos de la Estimación Directa, según el siguiente esquema:

- 1) Los Módulos suelen ser el número de trabajadores; superficie del local; potencia o consumo de electricidad, y algún otro específico, así como el volumen de ingresos o compras. A cada módulo según epígrafes del IAE se le asigna un *rendimiento unitario*.
- 2) El rendimiento anual estimado se obtiene multiplicando el número de unidades de cada *módulo* (número de trabajadores; metros cuadrados, etc) por el rendimiento unitario asignado a cada uno. Se aplican además ciertos índices correctores (pequeña dimensión; empresa de primera instalación, número de trabajadores, etc).
- 3) Este rendimiento estimado según módulos, se minora, en su caso, en las amortizaciones del inmovilizado, según unas Tablas especiales, muy intensas o aceleradas.
- 4) En los sectores agropecuarios sujetos a módulos, estos se calculan como un porcentaje (según tipo de cultivo o de ganadería) de los ingresos totales, incluidas ciertas subvenciones.
- 5) Los sujetos en *Módulos* no están obligados a la llevanza de ningún tipo de Contabilidad. Únicamente deben llevar un Libro de Bienes de Inversión, si desea deducirse las Amortizaciones. Los agricultores sí deben llevar un “Libro de Ingresos”.
- 6) El Régimen de Módulos en IRPF, está muy vinculado al llamado *Régimen Simplificado* del IVA, utilizándose los mismos *módulos*, La mayor parte de los empresarios en *Módulos* en IRPF, están en *Simplificada* en IVA; excepto los comerciantes minoristas, que sea cual fuere su régimen de IRPF, en IVA deben tributar por el *Recargo de Equivalencia*.

- 7) Los Empresarios en este régimen de Estimación Objetiva pueden deducir de su cuota el 6% de las inversiones y gastos en Internet en 2009 y del 3% en 2010. Esta deducción ha quedado suprimida a partir del 1 de enero de 2011.
- 8) Para el ejercicio 2007 y siguientes determinadas actividades están sometidas al retención de sus ingresos del 1% cuando el cliente /pagador sea empresa o empresario. (Vid relación de actividades en el capítulo anterior).

### **¿Quiénes deben tributar en “Módulos”?**

*Este régimen, que no es obligatorio, integra a personas físicas, empresarios y agricultores (incluso formando parte de una o CB y SC de personas físicas), pero no a profesionales, de momento. Las condiciones para acogerse a este régimen, al 1 de Enero de 2.014, son las siguientes:*

- 1) *La actividad debe ser desarrollada en el territorio de aplicación del impuesto y debe estar incluida en la “lista” de sectores (epígrafes de IAE) que se aprueba cada año, por Orden del Ministerio de Hacienda.*
- 2) *No deben superarse ciertos límites de número de trabajadores, o vehículos, establecidos en la misma Orden para cada actividad.*
- 3) *El titular no debe superar una cifra de negocio en el conjunto de sus actividades de Euros 450.000. Para la agricultura y ganadería este límite es de 300.000. Para este límite sólo se consideran las operaciones respecto a las que es obligatorio emitir factura. Es de advertir que para la determinación de este límite se suman las operaciones del cónyuge, ascendientes y descendientes del empresario, así como las de entidades en atribución de rentas (CB y SC) en las que participen unos u otros, siempre que las actividades estén encuadradas en el mismo grupo del IAE y con una dirección común compartiendo medios materiales y humanos.*
- 4) *El volumen de sus compras no debe superar 300.000 Euros. En este importe se incluirá el de las obras o servicios subcontratados. Al igual que en el límite anterior para el cómputo de este límite se tendrán en cuenta las operaciones del cónyuge, ascendientes y descendientes del empresario, así como las de entidades en atribución de rentas (CB y SC) en las que participen unos u otros, siempre que las actividades estén encuadradas en el mismo grupo del IAE y con una dirección común compartiendo medios materiales y humanos.*

- 5) *El titular debe estar en el mismo régimen en todas sus actividades (con alguna excepción). En consecuencia no puede estar en “Módulos” si en otra actividad renunció o fue excluido de este régimen, o si renunció o fue excluido del Régimen Simplificado del IVA. Esto no afecta al cónyuge que sí puede estar en régimen distinto. También es posible que un Empresario esté en Módulos a título personal, mientras que participe en una Comunidad de Bienes, incluso de forma mayoritaria, que tribute por Estimación Directa, o a la inversa (pero si entre ambos superan los límites antes indicados no podrá continuar en módulos).*
- 6) *No haber renunciado al Régimen de Módulos. La renuncia puede hacerse al inicio o para el ejercicio siguiente, en Diciembre (Modelo 037), o si no se hizo en tal plazo, la presentación de la primera Declaración trimestral por Régimen de Estimación Directa (Modelo 130 en vez del 131, en Abril), implica renuncia. La renuncia supone la permanencia fuera por tres años.*
- 7) *Para las CB y SC todos sus miembros deben aceptar tributar en “módulos”, respecto a las rentas imputadas procedentes de la entidad.*

Con efecto a partir del 1 de enero de 2013, y enmarcadas dentro de arbitradas contra el fraude fiscal, se han adoptado medidas para excluir de este régimen a determinados empresarios. A partir de esta fecha quedan excluidos:

- 1.- Los contribuyentes en los que el volumen de rendimientos íntegros del año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades de Transporte de Mercancías por carretera (epígrafe IAE 722) y de Servicios de Mudanzas (epígrafe IAE 757) supere los 300.000 € anuales.
2. - Los contribuyentes que ejerzan las actividades a las que se aplica la retención del 1% que vimos en el anterior capítulo (excluidas las actividades del apartado anterior IAE 722 y 757), cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondientes a dichas actividades que proceda de las personas o entidades retenedoras supere cualquiera de las siguientes cantidades:
  - 50.000 € anuales, siempre que además represente más del 50% del volumen total de rendimientos íntegros correspondientes a las citadas actividades.
  - 225.000 € anuales.

### **Retenciones a cuenta.**

Cuando un empresario; empresa, sociedad, u otro pagador (no particular), adquiera bienes o servicios a ciertos empresarios en Régimen de Estimación Objetiva por Módulos, deberá practicar

al mismo una retención a cuenta del 1%, e ingresarla en el Tesoro y declararla a la AEAT en la forma reglamentaria.

La retención afecta a las actividades que se indican en el cuadro insertado en el anterior capítulo.

Esta retención del 1% deberá practicarse salvo que el empresario acredite tributar en Régimen de Estimación Directa.

El pagador deberá ingresarla en el Tesoro, normalmente con periodicidad trimestral (modelo 111, y resumen anual modelo 190).

El empresario en Estimación Objetiva por Módulos, se deducirá la retención soportada en sus declaraciones trimestrales de Pagos fraccionados modelo 131, y por supuesto en su declaración anual de IRPF.

#### **Declaraciones Trimestrales y Anuales.**

Los empresarios en Módulos deben presentar trimestralmente (Abril; Julio; Octubre; y Enero) declaraciones - liquidaciones de *Pagos Fraccionados* en Modelo 131, ingresando en Hacienda un porcentaje de su *rendimiento neto estimado*, que depende del número de trabajadores: 2%; 3%; ó 4%, según que se tengan cero, uno o más trabajadores. (Debe advertirse que el cómputo de trabajadores en *Módulos* es un promedio anual, algo complicado, y existen normas para no penalizar la contratación en algunos supuestos, mediante coeficientes de reducción y otros mecanismos. Se computan como trabajadores los contratados a través de una ETT).

Si un empresario en este régimen tiene un rendimiento anual estimado de euros 27.500,- y durante el periodo ha tenido un solo trabajador por cuenta ajena el Pago fraccionado de un trimestre cualquiera sería como se indica en el recuadro siguiente, suponiendo que en alguna facturas hubiese soportado retención del 1% importe que será deducible de su cuota íntegra del IRPF

Hay que señalar que el rendimiento estimado por *Módulos* si se hace correctamente es definitivo y no sujeto a revisión. Quiere decir que si el empresario realmente obtiene un rendimiento superior, el exceso queda, por decirlo en forma coloquial, *libre de impuestos*. Lo contrario también puede suceder.

IRPF. Pagos Fraccionados. Modelo 131	
Año 2014. Trimestre I	
Epígrafe IAE: 504.2	
Rendimiento Estimado.....	27.500, €
Tipo de gravamen aplicable	3%
Cuota resultante.....	825, €
Menos: retención (1%) .....	300, €
Importe a Pagar .....	525, €

### C) ACTIVOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD

Los activos (inmuebles; máquinas y equipos; instrumentos; medios de transporte; ganado; etc.) que el empresario o profesional aporte y afecte a su actividad se regulan por un estatuto fiscal diferente a sus bienes personales.

- Deben constar expresamente afectados y anotados contablemente.
- Pueden ser objeto de amortización deducible fiscalmente. Sus gastos de mantenimiento y reparación son igualmente deducibles. En su caso pueden ser objeto de amortizaciones fiscales libres o aceleradas.
- No computan a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, en ciertas condiciones. En cualquier caso recordamos que desde el 1.1.2008 este impuesto aunque subsiste a efectos legales no se aplicaba, al tener bonificación general en la cuota del 100%, aunque ha sido reactivado temporalmente para los ejercicios 2011 - 2014. Pero es muy importante que tales bienes cumplan los requisitos de exención a efectos del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones.
- En caso de sucesión hereditaria o de donación en vida los descendientes pueden beneficiarse de bonificación del 95% (del 99% en varias Comunidades Autónomas) en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, con ciertos requisitos.
- En caso de enajenación de los bienes afectos al negocio su eventual incremento de patrimonio no se incluye en el rendimiento de la actividad, si se ha producido

en un periodo superior a un año, sino como incremento de patrimonio en la Base del Ahorro del IRPF tributando en 2011 al 19% los primeros 6.000 euros, y al 21% el exceso. Recordamos que para los ejercicios 2012 - 2014 se aplica un “Gravamen complementario” temporal que supone que los primeros 6.000 euros tributarán al 21%; los siguientes hasta 24.000 euros al 25%, y el exceso al 27%.

Respecto a este último punto conviene reseñar que el cálculo del incremento de patrimonio por enajenación de activos afectos a la actividad se hace de acuerdo a las normas del IRPF con alguna particularidad, derivada de aplicación de normas del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso si el bien afecto es un inmueble adquirido antes del 31/12/1.994, su transmisión no se beneficia de los coeficientes de reducción para estos casos establecidos en el Régimen Transitorio del IRPF, para bienes no afectos, salvo que hubiese sido “desafectado; al menos tres años antes de la enajenación. Sin embargo, puede acogerse a reducción por depreciación monetaria según los coeficientes del Impuesto sobre Sociedades, que alcanzan hacia atrás hasta el año 1.984.

Además los bienes afectos pueden beneficiarse, en caso de aportación a una sociedad y siempre que se cumplan ciertos requisitos previos (incluida Contabilidad según Código de Comercio), de los beneficios del *Régimen de Fusiones; Absorciones; Escisiones, y Aportaciones* del Impuesto sobre Sociedades, lo que implica que el incremento de patrimonio que se pone de manifiesto no se integra en la Base del IRPF, y la tributación queda diferida hasta la enajenación de las acciones o participaciones recibidas, así como de exención en otros tributos que afectan a la aportación (ITP; AJD; *Plusvalía Municipal*).

La afectación o desafectación de bienes a la actividad económica empresario o profesional tiene que cumplir ciertos requisitos. En general los efectos del paso del patrimonio personal al empresarial, o viceversa, quedan sometidos a normas cautelares. Si se enajena el activo antes de transcurridos tres años desde su afectación, esta se tendrá por inexistente.

Los activos afectos a la actividad empresarial o profesional pueden acogerse a la “actualización” valorativa con efectos tributarios prevista en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, siempre que se lleve la contabilidad con arreglo al Código de Comercio. Vid detalles en el capítulo siguiente.

#### **D) COMBINACIONES IRPF / IVA.**

Como hemos visto en este capítulo y el correspondiente al IVA, los empresarios individuales pueden tributar bajo diferentes regímenes en IRPF y en el IVA. Caben por tanto varias



combinaciones, pero no todas son admisibles. Por ejemplo si un empresario está en Estimación Directa en IRPF (lo mismo da si es normal o simplificada), no puede estar en Régimen Simplificado en IVA. Por lo mismo no cabe estar en Módulos en Renta y en Régimen General en IVA. El caso de los comerciantes minoristas es peculiar, ya que sea cual fuere su régimen en IRPF, deben situarse en el de Recargo de Equivalencia en IVA.

Además debemos recordar que, con alguna excepción, un mismo titular, que desarrolle dos o más actividades diferenciadas, no debe estar al mismo tiempo en EDS y Módulos en una y otra, o en Régimen General y en Régimen Simplificado respecto al IVA, salvo que venga determinado por las normas y no por renuncia del interesado. En cualquier caso pueden estar en regímenes incompatibles un titular y su cónyuge. Como vemos el Comerciante minorista tiene una situación singular, ya que sea cual fuere su régimen de estimación en IRPF, con algunas excepciones, siempre debe estar en Recargo de Equivalencia en IVA.

De forma esquemática y simplificada las alternativas son las siguientes:

Combinaciones IRPF / IVA	IRPF ESTIMACIÓN DIRECTA EDN/EDS	IRPF. MÓDULOS EOM
IVA. Régimen General	Sí Situación normal	No Situación excluida
IVA. Régimen Simplificado	No Situación excluida	Si Situación normal. Pero no para comercio minorista
IVA. Recargo Equivalencia	Sí, pero solo si es Comerciante minorista	Sí, pero solo si es Comerciante minorista

Nota. Hay ciertas excepciones: comerciantes minoristas que no deben tributar en Recargo de Equivalencia sino en Régimen General o Simplificado (p.e. joyerías, relojerías, peleterías, comercio relacionado con el automóvil...).

## E) ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Las Comunidades de Bienes (CB), Sociedades Civiles (SC), sociedades irregulares, y otras entidades similares con o sin personalidad jurídica pueden desarrollar toda clase de actividades:

- Actividades empresariales; profesionales, agrícolas y ganaderas de forma análoga a una empresa individual.
- Actividades patrimoniales, por ejemplo la tenencia y arrendamiento de fincas urbanas o rústicas.
- Actividades financieras o bursátiles. Por ejemplo una comunidad de bienes puede ser titular de una cuenta bancaria o de activos financieros, incluso puede operar en Bolsa.
- Otras actividades diversas, tanto lucrativas como privadas (deportivas; culturales, benéficas, etc.).

Los socios; partícipes o comuneros de estas entidades pueden ser tanto personas físicas como personas jurídicas. En el Capítulo Primero ya se indicaron los trámites para la constitución de estas Entidades. Como es sabido disponen de un CIF colectivo con el que operan comprando; vendiendo y contratando colectivamente. Normalmente sus socios o partícipes responden personalmente de las deudas y responsabilidades de la Entidad.

Desde el punto de vista tributario. Hay que distinguir:

- Respecto a los impuestos tales como el IVA; retenciones fiscales a terceros a cuenta del IRPF; Impuestos locales, Seguridad Social de Trabajadores, etc. la Entidad actúa como tal, presentando declaraciones únicas por tales conceptos, de forma parecida a como lo haría una sociedad.
- Sin embargo por lo que se refiere a la tributación de los rendimientos obtenidos en su actividad o actividades la Entidad en sí no tributa, ni en IRPF ni en Impuesto sobre Sociedades. Tributan en lo que se llama “atribución de rentas”, lo que supone que son sus socios, o partícipes, a quienes se imputa la parte del rendimiento que les corresponde, en su IRPF si es persona física (o en el Impuesto sobre Sociedades si es Sociedad; e incluso en el IRNR si no fuese residente). Así mismo se deducirán individualmente las deducciones; retenciones y pagos a cuenta de la Entidad.

- Los socios o comuneros presentarán por el hecho de serlo declaraciones trimestrales de pagos fraccionados, por la parte de base que les corresponda (modelos 130 / 131). La parte de cada socio será el porcentaje o proporción que se establezca en el documento fundacional. Los partícipes pueden establecer cláusulas y normas de reparto en función de horas trabajadas o similares, siempre que resulten claras y comprobables.
- Como se ha indicado, la Entidad no presenta declaración por sus rendimientos, pero existe la obligación de presentar anualmente, y referida al año anterior, una declaración en que consten sus partícipes; los rendimientos atribuidos; retenciones aplicadas, y demás datos precisos para en control por Hacienda de los socios (Modelo 184 a presentar en marzo)
- La determinación de la Base Imponible de IRPF atribuible a los socios o comuneros se hará en los mismos Regímenes de Estimación (Estimación Directa o por Módulos) que los empresarios individuales, y siguiendo sus mismas normas. Es decir una CB o SC., puede determinar sus rendimientos en Estimación Directa o en Estimación Objetiva por Módulos, pero todos los partícipes deben tributar en el mismo régimen respecto a los rendimientos de la entidad en cuestión. Si desean cambiar de régimen deben hacerlo todos los partícipes. Nada impide, en cambio, que un empresario individual tribute, por ejemplo, en módulos, y participe al tiempo en una CB que determina su rendimiento en Estimación Directa, o a la inversa. Pero a partir del 1.1.2007 si la cifra de negocio o la cifra de compras conjunta supera ciertos límites no podrá tributar en Módulos.
- En el IRPF del socio o comunero la renta imputada tendrá la misma consideración que la actividad desarrollada por la entidad (empresarial; profesional; agraria; de arrendamiento de inmuebles, etc.).
- A estas entidades le es de aplicación el mismo cuadro de combinaciones y exclusiones IRPF / IVA que hemos visto en el apartado anterior.
- Conviene recordar que si un empresario; profesional o sociedad paga ciertas rentas sometidas a retención a una Comunidad de Bienes o Sociedad Civil, debe practicar las mismas retenciones que si el preceptor fuese empresario o profesional. Es el caso de rentas de alquiler de locales, honorarios profesionales, rentas agrarias, etc. y del la retención del 1% para entidades que operen en Régimen de Estimación Objetiva por Módulos, si están dadas de alta en determinados Epígrafes del IAE. Los partícipes de la Entidad se deducirán en su IRPF la parte de estas retenciones que les corresponda.
- Si la totalidad de los partícipes de una entidad de este tipo son sociedades (no *Patrimoniales*), o no residentes, entonces no tributan por IRPF, sino por los Impuestos sobre Sociedades o de No Residentes, con normas peculiares.

**NOTA:** Para los ejercicios 2009 al 2014, se reduce en un 20% el rendimiento de actividades económicas si se mantiene o aumenta el nivel medio de empleo por parte del empresario o profesional. La reducción no podrá ser superior al 50% de las retribuciones pagadas en el ejercicio a sus trabajadores.

**TABLAS DE AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS AFECTOS A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES (IRPF)**

**Estimación Directa Simplificada (EDS)**

Grupo	Elementos Patrimoniales	Coef.máximo	Per. máx. años
1	Edificaciones y Construcciones	3%	68
2	Instalaciones; Mobiliario, Enseres.	10%	20
3	Maquinaria	12%	12
4	Elementos transporte	16%	14
5	Equipos informáticos	26%	10
6	Útiles y herramientas	30%	8
7	Ganado vacuno; porcino; ovino y caprino	16%	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8%	25
9	Frutales Cítricos y viñedos	4%	50
10	Olivar	2%	100

La dotación a amortización puede “acelerarse” a efectos fiscales por aplicación de las normas sobre Empresa de Reducida Dimensión y otras normas tributarias del Impuesto sobre Sociedades. Las pequeñas inversiones que no superen Euros 601,01 son libremente amortizables, hasta un máximo anual de Euros 12.020,24

**Estimación Objetiva por Módulos.**

Grupo	Elementos Patrimoniales	Coef. máximo	Per. máx. años
1	Edificios y Construcciones	5%	40
2	Útiles; herramientas, equipos; etc	40%	5
3	Elemento transporte y resto inmoviliz.	25%	8
4	Inmovilizado Inmaterial	15%	10

Existen coeficientes específicos para las amortizaciones de inmovilizado ganadero y agrícola. Las pequeñas inversiones, no superiores a Euros 601,01 pueden amortizarse libremente, hasta un máximo anual de Euros 3.005,06

**CALENDARIO FISCAL EMPRESARIOS Y PROFESIONALES**

(incluidos socios de comunidades de bienes y sociedades civiles)

Periodicidad	Concepto Tributario	Modelo	Plazo presentación
Declaraciones Trimestrales 1º; 2º; 3º y 4º trimestre de cada ejercicio	IRPF Pagos fraccionados	130/131	1 /20 de abril; julio; octubre año n y 4º T en enero año n + 1 (para el IVA suele extenderse hasta el 30) (3)
	IVA	303	
	Retenciones trabajadores y profesionales (*)	111	
	Retenciones sobre alquiler local	115	
	Otras Retenciones	varios	
Declaraciones anuales	IRPF. Declaración anual.	100	mayo / junio año n+1
	IVA. Resumen anual	390	1/30 enero año n+1 junto a mod. 300/310 4º trimestre año n
	Retenc. trab. etc. Resumen anual	190	1/20 enero año n+1 junto a mod. 110 4º trimestre año n
	Retenc. Alquileres Resumen anual	180	1/20 enero año n+1 junto a mod. 115 4º trimestre año n
	Otras Retenciones. Resumen anual	varios	1/20 enero n+1 junto a modelos corresp. a 4º trimestre año n
	Declar. Operaciones	347	1/30 febrero año n+1 (1)
	Declarac. Anual	184	1/30 marzo año n+1 (2)

- (1) Resumen de operaciones con clientes y proveedores con operaciones iguales o superiores a 3.000 euros en el año n.
- (2) Para Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles
- (3) Si se realizan Operaciones Intracomunitarias deben presentarse, cada mes/ trimestre en el que produzcan, Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias (modelo 349). Si se superan ciertos límites deben presentarse también Declaraciones Estadísticas Intrastat, mensuales.
- (4) Tener en cuenta que desde el 1.1. 2009 cualquier sujeto pasivo del IVA puede acogerse al régimen de declaración y devolución mensuales.

## CAPITULO VIII

### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

*Sumario: Impuesto sobre Sociedades. Sujeto Pasivo. Base Imponible: Amortizaciones. Provisiones. Limitaciones temporales de amortizaciones. Amortizaciones fiscales libres o aceleradas. Limitación deducción gastos financieros. Gastos no deducibles. Valoración de mercado: Operaciones Vinculadas, Incrementos de Patrimonio. Reducciones por depreciación monetaria. Tipo impositivo. Liquidaciones. Pago de Dividendos. Regímenes del Impuesto. Régimen de Gran Empresa. Régimen de Empresa de Reducida Dimensión. Régimen de Transparencia Fiscal. Régimen UTE y AIE. Régimen de Sociedades Patrimoniales. Régimen de fusiones, absorciones, escisiones, y aportaciones. Régimen de Consolidación fiscal. Régimen de Cooperativas. Régimen de Entidades sin Ánimo de Lucro. Régimen Fiscal de las Subvenciones. Actividades de I+D. Transmisión de acciones o participaciones. Regularización de balances. Calendario fiscal de sociedades*

Las sociedades de todo tipo, sean Mercantiles, Laborales, o Cooperativas, las Asociaciones, y en general todas las personas jurídicas, incluso Sociedades Agrarias de Transformación, y hasta sindicatos, colegios profesionales, asociaciones, fundaciones, y otras entidades, están en principio sujetas al Impuesto sobre Sociedades regulado en por el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y disposiciones complementarias

No así, en cambio, las llamadas “*entidades sin personalidad jurídica propia*”, como Comunidades de Bienes, Sociedades Civiles, Sociedades Irregulares, Comunidades de Herederos, o similares, que tributan por IRPF en régimen de “atribución de rentas.” salvo que todos sus miembros sean sociedades o no residentes.

Además las normas de este impuesto se aplican para la determinación del rendimiento en IRPF de las actividades empresariales y profesionales de personas físicas, y entidades en “atribución de rentas,” en especial si determinan sus rendimientos en régimen de Estimación Directa.

## A) SUJETO PASIVO

En el IS el sujeto pasivo es siempre la propia sociedad y no los socios, que en principio no responden de las deudas sociales, incluidas las fiscales, con ciertos matices que se examinaron en un capítulo precedente. Pero en todo caso sí pueden tener responsabilidad personal derivada los administradores, sean o no socios.

Las Entidades no residentes tributan por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) salvo que tengan “establecimiento permanente” en cuyo caso el mismo puede tributar en el IS.

## B) BASE IMPONIBLE

La base imponible es, en general, el *rendimiento neto fiscal* de la actividad o actividades de la Sociedad (una misma sociedad puede tener actividades diferentes), minorado en las eventuales pérdidas de ejercicios anteriores y con los ajustes fiscales extracontables reglamentarios.

La base imponible se calcula, en general, en **régimen de estimación directa**, como resultado contable obtenido según las normas del Código de Comercio y PGC, si son sociedades mercantiles, o según otras normas contables obligatorias en otros casos (cooperativas, etc.). Estas normas contables se modificaron a partir del 01/01/2008 para su adaptación a las NIC acordadas en la UE, aprobándose el nuevo PGC.

Este resultado contable se rectifica, en cualquier caso, según las normas fiscales del impuesto, para obtener la Base imponible del mismo. Resultado contable y Base imponible son dos conceptos distintos que no tienen por qué coincidir, ni suelen hacerlo.

Habrán ingresos, y sobre todo gastos, no computables o no deducibles fiscalmente, o bien computables / deducibles en forma, cuantía o periodo distintos al de su contabilización, lo que se efectúa mediante las oportunas correcciones (“ajustes fiscales”) del resultado contable.

Los principales ajustes en la base o “correcciones fiscales” proceden de las siguientes partidas:

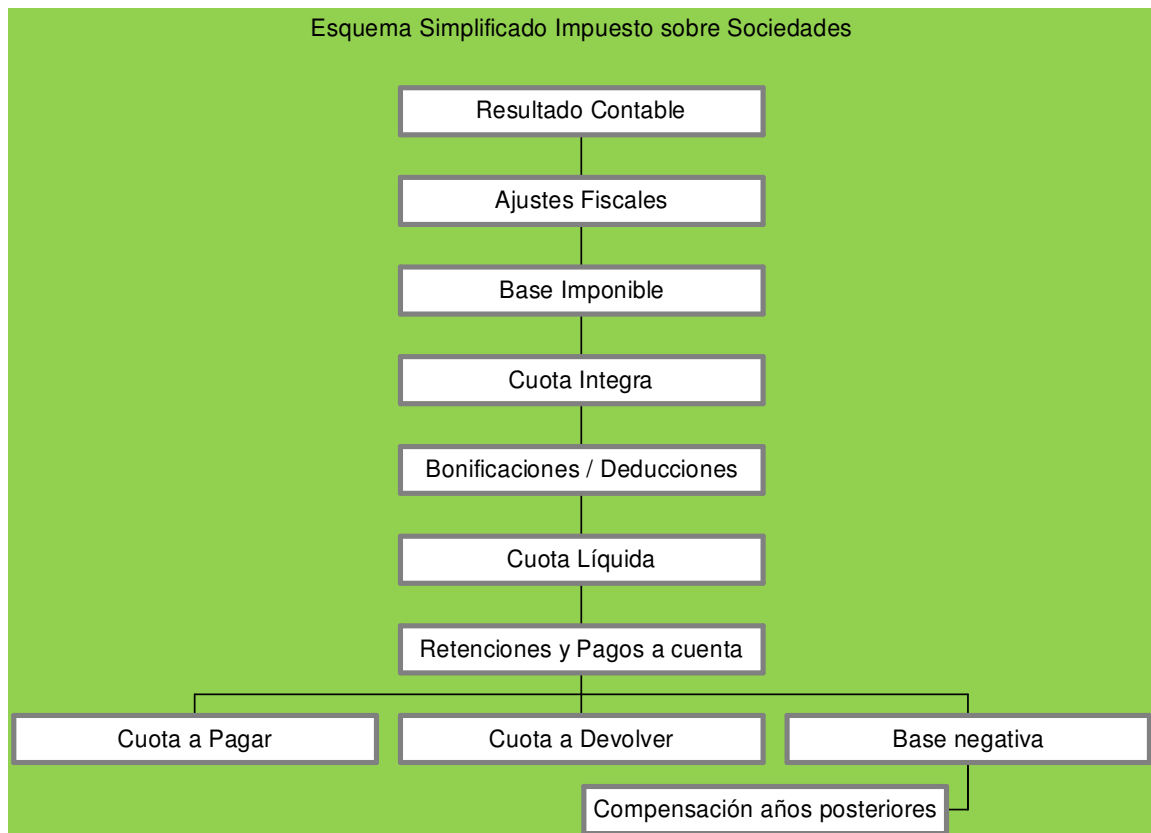
- Gastos que las normas disponen no sean deducibles fiscalmente.
- Reglas de valoración de mercado, en operaciones inter societarias, y operaciones *vinculadas*.



- Cambios de residencia fiscal. Operaciones con casa matriz, y paraísos fiscales.
- Criterios de imputación temporal fiscal distintos al contable.
- Ajustes por depreciación monetaria en caso de enajenación de bienes inmueble afectos.
- Periodificación de ingresos, gastos o incrementos de patrimonio.
- Subcapitalización de entidades no residentes o filiales de no residentes. A partir del 2004, esto no se aplica a filiales o subsidiarias de empresas de la UE con algunas excepciones.
- Operaciones de “leasing”.
- Ventas con precio aplazado.
- Sustitución por valor de mercado (Operaciones vinculadas).
- Deducción de Bases negativas (pérdidas) de ejercicios anteriores.
- Deducciones por Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).
- Reducción del 50% de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de patentes, dibujos industriales, procedimientos secretos de fabricación.
- Normas temporales sobre limitaciones en deducción de amortizaciones (2012-2014) y gastos financieros.

Excepcionalmente, en casos muy puntuales, la determinación de la base imponible se efectúa por estimación objetiva. Este régimen se aplica a ciertas Empresas Navieras, determinándose la base en función del tonelaje de los buques que opera. Si una sociedad no llevase registros contables adecuados, la Administración Tributaria podría estimar los resultados aplicando diversas técnicas, índices y módulos.

Las bases imponibles negativas pueden compensarse con las positivas de los ejercicios posteriores, aunque los ejercicios de origen estuviesen prescritos. A partir del 01/01/2012 este plazo se estableció quince años, si bien con algunas precauciones y condicionantes, que tienden a impedir o al menos limitar la conocida práctica de comprar sociedades en pérdidas para compensar beneficios actuales o futuros. Las sociedades de nueva creación computan este plazo desde el primero que obtengan beneficios.



Desde el 01/01/2012 el plazo para compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores se eleva de 15 a 18 años, aplicándose a todas las sociedades e incluso a las bases negativas pendientes de compensar en tal fecha.

**Limitación temporal de compensación de pérdidas.** Se limita temporalmente para las grandes sociedades la compensación durante los años 2011 al 2014, ambos inclusive. Las sociedades cuya cifra neta de negocio en el año anterior se sitúe entre veinte millones y sesenta millones de euros solo podrán compensar esos tres ejercicios hasta el 75% de la base imponible previa a la compensación, y las que superen el último límite podrán compensar hasta el 50% estableciéndose normas de compensación de las pérdidas no deducidas en ejercicios posteriores a 2014 (Real Decreto - ley 9/2011, de 19 de agosto, BOE 20/08/2011)

### **Amortizaciones**

Las sociedades deben amortizar contablemente su inmovilizado según las normas del Código de Comercio y PGC. Sin embargo, solo se considerarán gastos fiscalmente deducibles las amortizaciones que se efectúen respetando los criterios de la Ley y el Reglamento del IS, y los porcentajes máximos de las Tablas de Amortización incluidas en dicho. Los criterios de amortización admitidos son:

- Lineal sobre el valor de adquisición.
- Método del porcentaje constante.
- Método de *números dígitos*.
- Planes especiales aprobados por Hacienda.

Las Patentes, Marcas y demás derechos de propiedad industrial se amortizan en diez años. Los activos usados pueden amortizarse aplicando a su precio de adquisición un porcentaje doble de amortización lineal, o por otro procedimiento alternativo.

Con carácter transitorio, los coeficientes máximos de amortización lineal se multiplican por 1,1 para inversiones adquiridas entre el 1.1.2003 y el 31.12.2004. El nuevo coeficiente se aplica durante toda la vida útil del activo adquirido.

**Fondo de Comercio.** Respecto al Fondo de Comercio, que antes debía amortizarse contablemente por vigésimas partes, según el nuevo PGC no es contablemente amortizable. Sin embargo, en el Impuesto sobre Sociedades sí se podrá deducir su “depreciación” por vigésimas partes anuales mediante ajuste negativo extracontable en la base del impuesto. Para los ejercicios 2012 y 2013 se reduce del 5 por 100 al 1 por 100 el límite anual máximo deducible del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio, tanto por adquisición de entidades, como por reestructuraciones empresariales.

**Limitación temporal de amortizaciones.** Las sociedades con una cifra de negocio superior a 10 M € (o pertenecientes a un grupo que supere esta cifra) no podrán deducir más del 70% de amortizaciones de inmovilizado máximas durante los ejercicios 2013 y 2014. Esta reducción se hará mediante el correspondiente ajuste en la Base imponible, lo que dará lugar a una “diferencia temporal”. Las amortizaciones contables no deducidas fiscalmente podrán dar lugar a reducción en la base de forma lineal durante los 10 ejercicios a partir del 01/01/2015.

**Amortizaciones fiscales** Las llamadas “amortizaciones fiscales” son algo distinto de las amortizaciones contables a las que nos hemos referido antes. En ciertos supuestos se admiten amortizaciones fiscales libres o aceleradas (no contables) en activos mineros, activos afectos a actividades de investigación y desarrollo, etc. Se trata de ajustes extra contables en la base imponible, no en el resultado contable. Las llamadas *Empresas de Reducida Dimensión (ERD)* tienen un régimen especial, con amortizaciones fiscales aceleradas y libres y las Sociedades Laborales, y ciertas Cooperativas, tienen libertad de amortización fiscal durante los primeros años de

funcionamiento. En caso de aplicarse tales amortizaciones libres o aceleradas es claro que el resultado contable, y la base imponible, diferirán, resultando unas *diferencias temporales* entre uno y otra.

Las inversiones que se hayan puesto en servicio en 2009 y 2010 gozaron inicialmente de libertad de amortización fiscal con el solo requisito del mantenimiento del nivel medio de empleo, y para las inversiones en activos fijos nuevos adquiridas a partir de 3 de diciembre de 2010 y hasta el 2015 se eliminó este requisito de mantenimiento del empleo.

Pero el Real Decreto - Ley 12/2012 de 30 de marzo (BOE del 31/03/12) elimina a su vez la libertad de amortización para grandes empresas. Para las *Empresas de Reducida Dimensión (ERD)* se mantendrá la libertad de amortización siempre y cuando vaya vinculada a la creación de empleo en la forma que se detalla más adelante.

En todos estos casos las llamadas “amortizaciones fiscales” libres o aceleradas no se contabilizan ni afectan al resultado contable de la sociedad, sino que modifican la Base Imponible del IS mediante el correspondiente ajuste en la misma. La diferencia entre el impuesto a pagar antes y después de su aplicación es contablemente una “diferencia temporaria” por *impuesto diferido o anticipado*.

**Limitación deducción gastos financieros.** Según la normativa del IS los gastos financieros son plenamente deducibles tanto del resultado contable como de la base imponible del impuesto, con las normas especiales para las operaciones vinculadas.

Pero se ha querido minorar la deducibilidad de gastos financieros en sociedades con excesivo apalancamiento y /o subcapitalización. Desde el 01/01/2012 se impusieron limitaciones a la deducción de dichos gastos financieros a sociedades integradas en Grupos consolidables, limitaciones que el Real Decreto-ley 20/2012 de 13 de julio extiende con carácter indefinido y para todas las sociedades y empresas.

Las deducibilidad de gastos financieros netos (minorados en ciertos ingresos financieros) se limitan al 30% del “Resultado Operativo”. En todo caso podrá deducirse por este concepto hasta un millón de euros en cada ejercicio.

Los gastos financieros que en cada ejercicio superen este 30% podrán deducirse en los 18 años siguientes. Si en un ejercicio no se llega al 30% anterior la diferencia “mejora” la deducibilidad de los siguientes cinco ejercicios.

La diferencia entre la contabilización de los gastos financieros en su totalidad, y su deducción fiscal dará lugar al correspondiente ajuste en la Base imponible y a contabilizar “diferencias temporarias” (en este caso es un impuesto anticipado).

### Nuevas Normas Contables.

Es de advertir que el nuevo Plan General de Contabilidad y las nuevas Normas Contables que entran en vigor el 1.1.2008 (Ley 16/2007, de 4 de julio) afectan a alguno de los aspectos señalados en este capítulo. En concreto no se podrá amortizar contablemente el llamado “*fondo de comercio*” pero se establece una deducción o reducción fiscal equivalente. La entrada en vigor de las nuevas normas contables obligó a ajustes fiscales ya que la contabilización de ciertas operaciones era diferente a la anterior, por lo que la pretendida “*neutralidad fiscal*” de la reforma contable hace precisos diversos ajustes.

### Provisiones

Las más importantes son las provisiones por fallidos comerciales. La Ley dispone que para provisionar el saldo de un deudor en mora, deben cumplirse alguna de las siguientes condiciones:

- Que haya transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- Que el deudor esté procesado por alzamiento o está en situación concursal.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente, o sean objeto de litigio judicial, o de procedimiento arbitral. También se acepta el requerimiento notarial.
- En general no son deducibles los créditos garantizados.

La deuda debe estar correctamente contabilizada, y las provisiones se aplican a deudores concretos, no a saldos genéricos.

Obsérvese que no son iguales a las condiciones para deducir cuotas de IVA de fallidos. Por otra parte el nuevo PGC modifica algunas normas contables relativas a provisiones.

### **Gastos no deducibles**

En general, no son deducibles las retribuciones de los fondos propios, la cuota del Impuesto de Sociedades, las multas y sanciones, los recargos de apremio, las pérdidas de juego, y los *donativos* y *liberalidades*, en general.

Esta última expresión ha sido motivo de problemas con la Inspección. El artículo 14 de la Ley aclara la cuestión al establecer que los gastos de viajes, comidas de empresa, atenciones a clientes y proveedores, etc., sí son deducibles con la única condición de que estén “*relacionados con las ventas*”. También son deducibles las “*atenciones tradicionales al personal*”.

Recientemente algunas circulares y resoluciones de la AEAT y DGT han establecido limitaciones a la deducción de sueldos o retribuciones de socios y administradores, cuestión que hace necesario extremar en este aspecto las precauciones y el cumplimiento de requisitos.

Desde 01/01/2013 no son deducibles los gastos de una empresa por indemnizaciones a cargos o directivos que superen un millón de euros.

### **Valoración de mercado. Operaciones Vinculadas**

La valoración de las operaciones se presume a valor de mercado, por lo que la Inspección fiscal puede revisar las valoraciones acordadas por las partes con el objeto de acotar los efectos tributarios de los llamados “precios de transferencia”. Esto es particularmente importante en las llamadas “operaciones vinculadas” (OV) que una empresa realiza con sus socios; administradores; familiares, u otras empresas vinculadas a unos u otros. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre del 2.006 endureció de manera notable la regulación de estas operaciones. La normativa sobre Operaciones Vinculadas se ha detallado mediante el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (BOE del 18), en el que además se regulan las obligaciones de documentación e información de estas operaciones; los efectos de la sustitución por el valor normal de mercado y el régimen sancionador. Por otra parte la norma contable 21ª del nuevo PGC establece idénticos requisitos para lo que llama operaciones entre empresas del grupo. No obstante es de señalar que, según el Real Decreto 897/2010 de 9 de julio, a partir de su entrada en vigor se han aligerado de forma significativa las obligaciones de documentación de las Operaciones Vinculadas.

En general tanto los grupos empresariales como las sociedades o empresas individualmente consideradas que los compongan, y en general cualquier empresa que realice operaciones con sus socios o administradores, sus familiares, o con otras sociedades o empresas con las que mantenga participación igual o superior al 5% (1% en sociedades cotizadas), etc. debe considerar tales operaciones como vinculadas y cumplir respecto a las mismas estrictas condiciones:

- Las operaciones deben estar correctamente documentadas y los contratos que las soporten deben ser se escritos.
- Los precios aplicados deben ser de mercado, estableciéndose criterios de comparabilidad precisos para determinar que es así.
- Se debe mantener a disposición de la Administración Tributaria de una documentación detallada del grupo y de la empresa y en especial justificativa de los criterios de comparabilidad o de imputación de precios y costes aplicados. La documentación se simplifica en caso de Empresas de Reducida Dimensión (ERD).
- Deben mencionarse en la Memoria anual.

Debe observarse que si bien, en general, es la Administración quien debe probar que el sujeto pasivo no aplica precios de mercado, tratándose de operaciones vinculadas la carga de la prueba recae en la práctica sobre el propio sujeto pasivo.

En principio se consideran vinculadas las operaciones entre una sociedad y sus socios; entre sociedades con socios comunes en cierta proporción; entre sociedades que formen parte de un mismo "grupo"; entre sociedades cuyos administradores sean comunes, o que tengan dirección efectiva común, y en otros supuestos muy detallados en la normativa tributaria. No se aplica cuando el grupo societario tributa en régimen de consolidación fiscal ni tampoco a las operaciones entre las UTE y las AIE y sus empresas asociadas.

Las operaciones más características a las que se puede aplicar esta normativa son:

- Compraventas de mercancías; productos y suministros.
- Prestación de servicios (caso especial servicios profesionales)
- Alquiler de locales; oficinas; almacenes; maquinaria o equipos.
- Cesión o arrendamiento de industria o negocio
- Préstamos o créditos de dinero u otros signos monetarios
- Cesión de derechos de Propiedad Industrial o Intelectual
- Sueldos; salarios y honorarios por trabajo personal.

Si la empresa o empresas que realizan operaciones calificadas de vinculadas no aplican precios de mercado, o este precio es rectificado por la administración, las consecuencias de tal corrección valorativa pueden ser importantes.

- Ajuste principal. La corrección determina una mayor renta en una de las partes y una menor en la otra. El periodo impositivo puede no ser el mismo.
- Ajuste secundario. Según la naturaleza de las rentas. Si la operación se realiza entre socios y sociedad:
  - Si la diferencia es a favor del socio, se considera que éste percibe una retribución de beneficios en proporción a su participación. Para la sociedad será un reparto de beneficios.
  - Si la diferencia es a favor de la sociedad se considera aportación del socio a los fondos propios, lo que aumenta el coste de sus aportaciones

Por supuesto la corrección valorativa, así como la ausencia o insuficiencia de la documentación a aportar supone la apertura de un expediente sancionador con un cuadro de sanciones específico

Como ya se ha indicado en 2010 y para lo sucesivo, según el Real Decreto 897/2010 de 9 de julio, se han aligerado de forma notable las obligaciones de documentación de las Operaciones Vinculadas (OV). Con carácter general no será necesario disponer de la documentación de las OV con un mismo

sujeto pasivo cuyo importe valorado a precios de mercado no alcance 250.000 euros. No se aplica esta exclusión en determinadas operaciones:

- Operaciones con personas o entidades que tributen en IRPF en el Régimen de Estimación Objetiva por Módulos.
- Operaciones con personas o entidades sujetas al IRPF cuya participación en la sociedad sea superior a 25%.
- Transmisión de valores, negocios, inmuebles, e intangibles.
- Operaciones con “paraísos fiscales”.

Existe otro límite de 100.000 euros para las sociedades en régimen de ERD. Con la única excepción de las operaciones con “paraísos fiscales”.

Respecto a la información a facilitar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades se limita a aquellas OV que deban ser documentadas según las normas anteriores y siempre que el importe conjunto de la operación utilizando el mismo método de valoración supere 100.000 euros.

#### **Préstamos socios a sociedad.**

En caso de préstamos de socios o accionistas a su sociedad estas operaciones deben cumplir todos los requisitos de las OV. Además hay un efecto importante en el IRPF del socio si es persona física y tributa por el IRPF. El socio deberá imputarse en su Base del Ahorro de renta los intereses correspondientes a un importe de préstamo hasta seis veces el “capital fiscal” que le corresponda según su porcentaje de participación; el exceso si lo hubiere debe computarse dentro de su Base general tributando a tipo marginal

#### **Incrementos de Patrimonio**

El incremento de patrimonio que se produzca por la enajenación de activos afectos a la actividad, se integra, en principio, en la Base imponible del Impuesto. Sin embargo, no se hace por el valor contable del incremento (Valor de venta menos coste de adquisición, teniendo en cuenta amortizaciones), sino que, tratándose de inmuebles, es objeto de la aplicación de “*coeficientes de corrección monetaria*” por depreciación monetaria, por medio de cálculos, por cierto no muy sencillos en los que se introduce un coeficiente de autofinanciación. Por tanto, el incremento de patrimonio contabilizado debe ser objeto de corrección extracontable, lo que dará lugar a una diferencia permanente.



El procedimiento para las sociedades consiste en reducir el incremento o resultado contable de la transmisión en un importe que compense esta depreciación. El sistema para el cálculo de esta reducción es algo complicado, se basa en la aplicación de unos *coeficientes de depreciación monetaria* (que se aprueban cada año en la Ley de Presupuestos), y en esencia, es como sigue.

Se calcula el precio de adquisición actualizado de activo (Valor de Adquisición y mejoras actualizados por aplicación de los coeficientes de depreciación menos amortizaciones actualizadas de la misma forma). Se resta el Valor Contable o en libros es decir el valor contabilizado del bien menos amortizaciones contables. El resultado se multiplica por un coeficiente K de financiación, que solo se aplica si su valor es inferior a 0,4.

<b>Coeficiente K</b> = $\frac{\text{Recursos o Fondos Propios}}{\text{Pasivo - Dchos. Crédito - Tesorería}}$
--

### C) TIPOS IMPOSITIVOS

Los principales tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades se han reducido desde el ejercicio 2006 hasta el 2008 y además se han establecido para ciertos casos tipos más bajos para ciertos casos en los ejercicios 2009 al 2014, ambos inclusive. La situación actual puede resumirse de la siguiente forma

Situaciones / Bases	Tipos
Tipo Gravamen General	30%
Empresas de Reducida Dimensión (ERD)	
2010 Base de 0 a 120.202.41 euros	25%
2010 Base por encima de 120.202,41 euros	30%
2011 y sigts. Base de 0 a 300.000 euros	25%
2011 y sigts. Base por encima de 300.000 euros	30%
Empresas productoras de Hidrocarburos	35%
Cooperativas protegidas (*)	20%

(\*) Se dan supuestos especiales con tipos del 25%

Ejercicios 2009 / 2014 .Tipos temporales super reducidos. Para los ejercicios 2009 al 2013, ambos inclusive, las sociedades cuya cifra de negocio no alcance cinco millones de euros y no tengan más de 25 empleados, con el requisito del mantenimiento o mejora del nivel medio de empleo, podrán aplicar los siguientes tipos reducidos:

Base Imponible ejercicios 2009 - 2014		Tipo
2009 / 2010	Base de 0 a 120.202,41 euros	20%
2009 / 2010	Base por encima de 120.202,41 euros	25%
2011 / 2014	Base de 0 a 300.000 euros	20%
2011 / 2014	Base por encima de 300.000 euros	25%

Las normas sobre incentivos al emprendimiento dictadas en 2013 establecen que las **entidades que se creen a partir del 01/01/2013** (con ciertos requisitos) tributarán el primer ejercicio fiscal en que tengan base imponible positiva y en el siguiente al 15% los primeros 300.000 euros y al 20% el resto.

## D) DEDUCCIONES DE LA CUOTA

La cuota íntegra resultante de la aplicación del tipo de gravamen puede minorarse, según los casos, por aplicación de diversa deducciones y bonificaciones, entre las que debemos citar las siguientes:

- Deducciones por doble imposición: inter societaria, interna, internacional, etc.
- Deducción del 12% de la base por reinversión en caso de incremento de patrimonio derivado de enajenación de activos.
- Deducciones por I + D, e innovación tecnológica,
- Deducciones por inversiones en aprovechamiento de energías renovables y procesos de protección medioambiental.
- Deducción por Internet y nuevas tecnologías de la información y comunicaciones. Extinguida desde el 1 de enero de 2011.

- Deducción por formación de personal en las TIC.
- Deducciones por creación de empleo. (minusválidos, y otros casos especiales).
- Apoyo a iniciativas específicas y expansión en mercados exteriores (recientemente limitada en su alcance por imposición de la UE).
- Deducciones de producción cinematográfica y de Editoriales.
- Deducción del por contribuciones empresariales a Planes de Pensiones.
- Deducciones por inversiones específicas de acontecimientos de especial relevancia en determinadas zonas y ejercicio. Frecuentemente estos acontecimientos disfrutaban de beneficios fiscales no sólo en IRPF e Impuesto sobre Sociedades, sino en otros impuestos y tasas.
- Donativos a Fundaciones y otras Instituciones sin ánimo de lucro o de utilidad pública. Apoyo al Patrimonio cultural, histórico y artístico. Deducciones por donativos a determinadas entidades y por cantidades destinadas a Programas de Mecenazgo.
- Deducciones por inversiones y actividades productivas en Canarias, Ceuta y Melilla.
- Deducción por inversión de beneficios en “Empresas de Reducida Dimensión” (desde el ejercicio 2013).

La mayoría de estas deducciones, con alguna excepción, están limitadas a un cierto porcentaje de la cuota del impuesto, en general del 35%. Las deducciones que no pueden practicarse por insuficiencia de cuota suelen ser trasladables a los ejercicios posteriores, y por disposiciones de 2012 este periodo se extiende de 10 a 15 años.

**Nota.** La mayor parte de estas deducciones o bonificaciones en la cuota por inversiones o gastos se han ido reduciendo de manera paulatina a partir del ejercicio 2007 en un cierto coeficiente reductor hasta su total desaparición en 2011/2014, según los casos.

Se exceptúan las correspondientes a I+D+i para las que se establece un régimen especial. De hecho se ha eliminado el plazo de terminación de las mismas. También se mantienen las deducciones por doble imposición y por reinversión, con ciertas limitaciones, las generadas por aportaciones a Fondos de Pensiones del personal y las derivadas de donativos a Fundaciones y mecenazgo.

Las correspondientes a Canarias, Ceuta y Melilla se regulan en normativas específicas y, en principio, no están afectadas por el reciente cambio normativo.

La reciente Ley de Economía Sostenible, Ley 2/2011, de 4 de marzo de 2011, ha introducido algunas mejoras en las deducciones para los ejercicios que comiencen a partir del 6 de marzo de 2011. La deducción por inversiones medioambientales, que quedaba suprimida a partir de 2011, se mantiene para ciertas inversiones con un tipo de deducción del 8%. Por su parte la deducción por actividades de innovación tecnológica pasa del 8% al 12%.

### Limitación temporal de deducciones.

Para los ejercicios 2012 y 2014, se reduce el actual límite general desde el 35 por 100 al 25 por 100 y está incluida la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Se reduce del 60 por 100 al 50 por 100 para el caso en que la deducción por actividades de I+D supere el 10 por 100 de la cuota.

Como se ha indicado las deducciones pendientes de aplicación por insuficiencia de cuota o por las anteriores limitaciones temporales podrán aplicarse en los siguientes 15 años.

## **Deducción por Doble Imposición de Dividendos**

Si entre los ingresos computados en la base imponible hay dividendos o repartos de beneficios de otras sociedades o empresas, la sociedad preceptora tiene derecho a una deducción para evitar la doble imposición que de otro modo se produciría. Existen dos casos:

### a) Caso General

En general, la distribución de dividendos a favor de otra sociedad debe ser objeto de retención (21%). La sociedad preceptora incluirá en la base de su Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que recibe el dividendo el importe íntegro. De la cuota íntegra resultante deducirá, como deducción por doble imposición, el porcentaje de gravamen del Impuesto sobre Sociedades (30%/25%) del 50% de la parte de cuota procedente de los dividendos. A la cuota líquida resultante se deducirá el 21% retenido en origen.

### b) Participación superior al 5%

Si la sociedad matriz participa en el capital de la que distribuye el dividendo en más de un 5%, con un año o más de antigüedad, se procede como en el caso anterior, pero el porcentaje de deducción por doble imposición es del 100%. En este caso, los dividendos no tienen retención a cuenta en origen.

Si una sociedad obtiene incrementos de patrimonio por enajenación de acciones o participaciones en otras sociedades puede deducirse, por doble imposición de dividendos, en la forma descrita más arriba, la parte proporcional de tal plusvalía que se corresponda con el incremento de las reservas por beneficios no distribuidos por la sociedad cuyos títulos de venden en el periodo de tenencia de los mismos.

A partir del 01/01/2011 las sociedades podrán aplicar en su cuota la deducción plena del 100% por dividendos percibidos de otras sociedades, aún cuando su participación en la misma descienda del 5%, hasta el 3%, como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen de reorganización de empresas (fusión, escisión, absorción, aportación, canjes de valores...), o a una OPA, Aplicable a los dividendos distribuidos en los tres años posteriores.

Las sociedades también pueden aplicar esta deducción si enajenan acciones o participaciones en otras sociedades en las que participen en el 5% o más, si parte del incremento de patrimonio obtenido se debe a incremento en la sociedad participada de reservas por beneficios no distribuidos.

#### **Deducción por doble imposición internacional**

Si la sociedad tiene sucursales o delegaciones (“establecimiento permanente”) en otros países, o participa en sociedades establecida en el exterior, normalmente los beneficios y dividendos obtenidos tributarán en el país donde radiquen y según las leyes fiscales locales. En principio estos beneficios o dividendos deben ser incluidos en la base imponible del impuesto sobre Sociedades por lo que la sociedad española puede soportar una “doble imposición internacional” jurídica y/o económica. Para evitar estas situaciones existen Convenios de Doble Imposición (CDI) cono muchos Estados y Territorios que deben ser consultados en cada situación. En cualquier caso el Impuesto sobre Sociedades contempla mecanismos para evitar esta doble imposición si entre los rendimientos de la sociedad se incluyen resultados o dividendos obtenidos en el exterior y que han sido objeto de imposición en el país de origen.

También se puede optar, con ciertos requisitos, por la exención de estos rendimientos, en cuyo caso no se integrarán en la Base imponible y tampoco se aplicarían las bonificaciones por doble imposición.

Sin embargo ha quedado derogada la posibilidad de deducirse en la Base imponible a efectos fiscales, no contables, el llamado Fondo de Comercio Financiero (FCF) derivado de adquisiciones de acciones o participaciones en empresas situadas en otro país de la UE a razón de 1/20 anual del mismo. El FCF es la diferencia entre el valor neto de activos y pasivos de la sociedad y el importe pagado por la participación. El efecto es retroactivo al 21/12/2007, aunque esto es algo muy

discutible. De momento afecta a las UE pero esta ha ordenado al Estado español se aplique también a otros países terceros, si bien parece ser se mantendrá para adquisiciones de empresas, o participaciones de empresas, en China e India. Dada la peculiar normativa tributaria de estos países.

Vid lo que se expone más adelante sobre dividendos y rentas exteriores

### **Deducción por reinversión de plusvalías**

Cuando entre los ingresos contabilizados y computados en la Base imponible existan incrementos de patrimonio por enajenación de activos afectos (inmovilizaciones físicas o financieras), la reinversión en otros activos afectos a la actividad da derecho a una deducción. Para ello, la reinversión debe efectuarse entre los 12 meses anteriores y los 36 posteriores a la enajenación.

Para los incrementos de patrimonio realizados a partir del 01/01/2007 se reduce este porcentaje al 14,5% en 2007 y al 12% a partir del 01/01/2008.

La base de la deducción es el importe del incremento de patrimonio que resultó gravado (excluido el que pudo beneficiarse de deducción por doble imposición) siempre que se reinvierta la totalidad del importe obtenido en la enajenación de activo o activos. Si la reinversión es parcial, la deducción se aplica de forma proporcional.

Los activos en que se materialice la reinversión deben mantenerse afectos durante al menos cinco años, excepto para los bienes muebles para los que el periodo de mantenimiento es de tres años.

Es de advertir que las participaciones en otras sociedades o empresas se consideran activos afectos siempre que supongan una participación de al menos el 5% y tengan una antigüedad de al menos un año.

## **E) LIQUIDACIONES**

El Impuesto sobre Sociedades, en general, se liquida por los sujetos pasivos en tres fases temporales:

- Mediante las “Retenciones a Cuenta” que soporta por rentas de capital, alquileres, etc.
- Mediante los “Pagos Fraccionados” (modelo 202), a presentar en abril, octubre y diciembre si son positivos. En cada pago fraccionado debe ingresarse el 18% de la cuota líquida del último ejercicio liquidado, si bien las sociedades pueden acogerse a un cálculo

en función de los resultados del propio ejercicio (opción en modelo 036). Esta última opción es obligatoria para las Sociedades con facturación superior a 6.010.121,04 € (1.000 MM. Pts.).

- Finalmente, mediante la Declaración Anual de Sociedades (modelos 200, 220, 225). De la Cuota íntegra se deducen las Retenciones y Pagos a Cuenta. Puede salir positiva a pagar, o a devolver, si existiesen retenciones o pagos a cuenta superiores a la cuota líquida.

Incremento temporal. Para los ejercicios 2012 - 2014 en sociedades con cifra de negocio superior a 10 M euros se incrementan los porcentajes de Pagos Fraccionados

### **Periodo Impositivo. Declaración**

Normalmente, el periodo impositivo coincide con el año natural, y entonces la Declaración anual se hace entre el 1 y el 25 de Julio del año siguiente.

Existen sociedades cuyo ejercicio social no coincide con el año natural: empresas agrarias, grandes superficies, etc. Para las mismas el periodo y fecha de presentación se adaptan a su ejercicio social.

## **F) PAGO DE DIVIDENDOS A SOCIOS / ACCIONISTAS**

El régimen fiscal de los dividendos es muy distinto en el caso de socios personas físicas y en el de socios personas jurídicas.

### **Socios / accionistas Personas Físicas**

El régimen fiscal del pago de dividendos o reparto de beneficios de sociedades mercantiles a sus socios personas físicas se modificó de forma sustancial a partir del 01/01/2007, respecto a la situación anterior. Además a partir del 01/01/2010 se modificó la tributación de la Base del Ahorro, en la que se integran los dividendos, y con efecto al 1 de enero de 2012 y hasta el 31/12/2013 se incluye un “gravamen complementario La situación comparativa entre los ejercicios y 2010/11 y 2012/14 se resume en el siguiente cuadro:

**IRPF SOCIOS. TRIBUTACIÓN DE DIVIDENDOS**

Conceptos	Situación 2010 y 2011		Situación 2012 - 2014	
Retención a cuenta IRPF	19%		21%	
Tributación en IRPF (Declaración anual)	En la Base del ahorro del 100% del Dividendo bruto		En la Base del ahorro del 100% del Dividendo bruto	
Parte exenta	1.500 €		1.500 €	
Tipo de tributación	1.501€ - 7.500 €	19%	1.501€ - 7.500 €	21%
Base del ahorro	7.501€ en adelante	21%	7.501- 24.000 €	25%
			24.001 € en adelante	27%
Deducción de la cuota por doble imposición	No hay		No hay	
Deducción de la cuota de la retención	19%		21%	
Impacto final para el perceptor	Variable del 19% - 21%		Variable del 21% - 27%	

Se supone que el gravamen incrementado de 2012 /2013 es “temporal” para dichos ejercicios.

**Socios / Accionistas Personas Jurídicas**

Si el socio o accionista de una sociedad es otra sociedad, y en general una persona jurídica, el régimen fiscal de los dividendos percibidos es diferente. En definitiva trata de atenuar o evitar la doble imposición de resultados. La sociedad preceptora incluye en su base los dividendos brutos percibidos, y deduce por doble imposición el 50% de los mismos, o el 100%, según los casos.

Si la participación en la sociedad que reparte el dividendo es superior al 5% de su capital y la participación tiene antigüedad de al menos un año, o se mantendrá hasta cumplir tal plazo, la deducción es plena (100%), y en tal caso:

- El pago de dividendos no está sometido a retención a cuenta del 21%.
- La sociedad receptora del dividendo incluirá el mismo en su base, y tendrá derecho a una deducción plena del 100% para evitar la doble imposición en su cuota, que será el resultado de aplicar a los dividendos incluidos en la base el tipo de gravamen de la sociedad preceptora. Con ello el efecto para la misma será neutro.

Cuando una sociedad vende o enajena acciones o participaciones en otra sociedad, el incremento de patrimonio resultante puede considerarse que, en parte, tiene su origen en incremento de reservas procedentes de beneficios no distribuidos y, en consecuencia, dar lugar a deducción por doble imposición interna en la forma proporcional que corresponda.



A partir del 01/01/2011 las sociedades pueden aplicar en su cuota la deducción plena del 100% por dividendos percibidos de otras sociedad aún cuando su participación en la misma descienda del 5%, hasta el 3%, como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen de reorganización de empresas (fusión, escisión, absorción, aportación, canjes de valores...), o a una OPA. Aplicable a los dividendos distribuidos en los tres años posteriores.

### **Dividendos y beneficios exteriores.**

Si los dividendos proceden de su participación en el capital de una sociedad no residente debe estarse a lo dispuesto en el Convenio de Doble Imposición (CDI), con el país de origen, de existir convenio entre el mismo y el Reino de España. En cualquier caso la sociedad residente en España podrá:

- Incluir en su base el dividendo bruto percibido y deducirse en la cuota la cuantía del Impuesto efectivamente pagado por los beneficios de donde proceden los dividendos recibidos.
- También puede optar, en ciertas condiciones, por no incluir los dividendos recibidos del exterior en su base imponible, y tampoco deducir en la cuota la bonificación por doble imposición internacional. Se exige como requisito que la participación, directa e indirecta, en la sociedad exterior sea de al menos el 5%, y mantenerse de forma ininterrumpida durante todo el año anterior al día en sea exigible el beneficio que se distribuye o reparte. Si no hay cuota suficiente puede hacerse en los siguientes 10 años.

Si es la sociedad española la que distribuye dividendos y entre sus socios hay personas físicas o jurídicas no residentes en principio debe practicarse a los mismos la retención correspondiente a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), si bien ha de estarse a lo dispuesto al efecto en el Convenio de Doble Imposición con el país de residencia de dichos socios, caso de existir, y a ciertas normas específicas de la Comunidad Europea.

A partir de 2011 se reduce del 10% al 5% el porcentaje mínimo de participación requerido para que queden exentos de tributación en el Estado español los dividendos pagados por una sociedad española a su matriz europea. Reducción al 3% en los mismos casos en que se contempla para deducción por doble imposición interna.

Con efecto al 1 de julio de 2011 quedaron exentos de tributación los cánones pagados a sociedades residentes en la Unión Europea y en Suiza con ciertas condiciones. Hasta ahora debía tributarse por estos cánones al 10%. En todo caso estos importes exentos deberán declararse, como hasta ahora, en modelo 216 y resumen anual modelo 296.

**Gravamen especial.** Dentro de las medidas tributarias excepcionales temporales aprobadas en 2012, se establece un “gravamen especial” del 8% para los dividendos y rentas derivadas de enajenaciones de participaciones exteriores obtenidos o devengados en 2012, si la sociedad residente perceptora opta por no incluir en la Base imponible tales dividendos o rentas.

## **G) RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

En el Impuesto sobre Sociedades existen diversos regímenes, y debemos mencionar:

- Régimen General del Impuesto de Sociedades.
- Régimen de Grandes Empresas. Facturación superior a 6.010.121,04 euros.
- Régimen de Empresas de Reducida Dimensión (Cifra de negocio que a partir del 01/01/2011 se elevó a 10 M. de euros).
- Régimen de Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas (Transparencia fiscal absoluta).
- Régimen de Sociedades Patrimoniales (Suprimido a partir del 1.1.2007)
- Régimen de Sociedades dedicadas exclusivamente al Arrendamiento de Viviendas.
- Régimen de Declaración Consolidada de Grupos de Sociedades.
- Régimen de Cooperativas Protegidas y especialmente protegidas.
- Regímenes sectoriales especiales.
- Régimen de Fusiones, Escisiones, Aportaciones y Canjes de valores.
- Régimen Fiscal Canario (REF. Régimen General).
- Régimen de la ZEC de Canarias (“*off shore*”).
- Regímenes Forales (País Vasco y Navarra)
- Régimen de Entidades Navieras. Estimación objetiva de bases, en función del Tonelaje.
- Régimen de Entidades parcialmente exentas (Fundaciones, Asociaciones, entidades sin ánimo de lucro, culturales, deportivas, políticas, sindicales, cívicas, colegios profesionales, etc).

En los apartados siguientes se hacen algunas consideraciones sobre algunos de estos regímenes que consideramos especialmente relevantes.

## H) RÉGIMEN DE GRAN EMPRESA

Las Sociedades cuya cifra de negocio haya superado el ejercicio anterior 6.010.121, 04 euros (mil millones de las antiguas pesetas) adquieren la condición de “*gran empresa*” que afecta no solo al Impuesto sobre Sociedades sino a otras obligaciones tributarias. En general, esta calificación no supone en sí misma un gravamen superior sino unas obligaciones formales más detalladas y estrictas, que pueden suponer una carga administrativa importante, entre las que deben destacarse las siguientes:

- En el Impuesto sobre Sociedades, las “grandes empresas” deben presentar sus declaraciones anuales en los mismos periodos que las demás sociedades.
- Las declaraciones de Pagos a cuenta del impuesto sobre Sociedades a presentar, si procede, mediante modelo 202 en abril, octubre y diciembre, debe hacerse liquidando dichos pagos no mediante el ingreso de un 18% del importe de la cuota del ejercicio a ingresar (casilla 599) sino mediante una liquidación del impuesto según las normas del mismo. El tipo de pagos a cuenta se ha elevado para los ejercicios 2011 al 2013.
- En materia de IVA, las declaraciones no son trimestrales sino mensuales. Independientemente de ello la entidad puede acogerse desde el 101/01/2009 al Registro de devoluciones mensuales.
- Las retenciones que la sociedad practique a trabajadores, profesionales, alquileres, rentas de capital, etc. deben declararse e ingresarse mensualmente.
- La empresa pasa a depender en cuanto a sus declaraciones y procedimientos de revisión de la Unidad Central o Delegación de Grandes Empresas de la AEAT.
- Como ya hemos visto a lo largo de este capítulo, las sociedades que superan ciertos importes de cifra de negocio soportan algunas cargas o limitaciones fiscales “temporales” para los ejercicios 2012 - 2014.

Es de advertir que la calificación de “gran empresa” es estrictamente individual, de manera que para su inclusión o no en este régimen se atiende exclusivamente a su cifra de negocio, sin tener en cuenta la de otras sociedades vinculadas a la misma. Obviamente si una “gran empresa” queda en cuanto a su cifra de negocio por debajo del límite, al año siguiente no quedaría en el régimen de Grandes Empresas.

Debe señalarse también que es posible que una sociedad cuya cifra de negocio esté situada por encima de 6.010.121,04 euros, y por tanto quede para el año siguiente calificada como “gran empresa”, se beneficie al mismo tiempo de los incentivos del Régimen de Empresa de Reducida Dimensión, si su cifra de negocio no alcanzó ocho millones de euros (diez millones a partir del 2011).

Como hemos visto en secciones anteriores las sociedades cuya cifra de negocio superen ciertos valores soportaran con carácter temporal en 2012 y 2013 limitaciones en deducciones de amortizaciones, pérdidas de ejercicios anteriores, así como mayores importes de “pagos Fraccionados” a cuenta del IS:

## I) RÉGIMEN DE EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN (ERD)

Las sociedades, y empresas en general, cuya cifra de negocio en el ejercicio anterior no haya superado cierto valor, y cumplan algún requisito muy general, pueden acogerse al llamado Régimen de Empresa de Reducida Dimensión (ERD). Para ello no hace falta solicitarlo, sino aplicarlo, sin necesidad de trámites, al formalizar la declaración - liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Los límites de cifra de negocio para poder acogerse a este régimen han variado en el tiempo. A partir del 1 de enero de 2011 este límite se amplió a 10 millones de euros. Para los ejercicios de duración inferior al año debe considerarse la cifra de negocios elevada proporcionalmente a un año.

A partir del Real Decreto- ley 13/2010 de 3 de diciembre, si una sociedad supera el indicado límite podrá seguir aplicándose el régimen de ERD durante tres años, siempre que el año en que se supere este límite y los dos anteriores haya cumplido los requisitos de ERD. Esto también se aplica en casos de reestructuración empresarial (fusiones, absorciones, aportaciones...) siempre que las empresas cumplan los requisitos del régimen de ERD.

En caso de Grupos societarios el límite ha de considerarse para el conjunto de las sociedades, de tal forma que si el conjunto es alcanzado o rebasado, ninguna de las sociedades podrá acogerse a este régimen aún cuando individualmente estuviese dentro del mismo.

Las empresas en régimen de ERD, tienen las siguientes ventajas.

- 1) **Tipo de Gravamen** reducido Los tipos de gravamen para las ERD sucesivos son los siguientes:

2010 Base de 0 a 120.202,41 euros	25%
2010 Base por encima de 120.202,41 euros	30%
2011 y sigts. Base de 0 a 300.000 euros	25%
2011 sigts. Base por encima de 300.000 euros	30%

- 2) **Tipos especiales 2009-2014.** Para los ejercicios 200 al 2013, ambos inclusive, las sociedades cuya cifra de negocio no alcance cinco millones de euros y no tengan más de 25 empleados, con el requisito del mantenimiento o mejora del nivel medio de empleo podrán aplicar los siguientes tipos reducidos:

2009 / 2010 Base de 0 a 120.202,41 euros	20%
2009 / 2010 Base por encima de 120.202,41 euros	25%
2011 / 2014 Base de 0 a 300.000 euros	20%
2011 / 2014 Base por encima de 300.000 euros	25%

Las normas sobre incentivos al emprendimiento dictadas en 2013 establecen que las entidades que se creen a partir del 01/01/2013 (con ciertos requisitos) tributarán el primer ejercicio fiscal en que tengan base imponible positiva y en el siguiente al 15% los primeros 300.000 euros y al 20% el resto.

- 3) **Amortización acelerada.** Las inversiones en activos fijos nuevos, por compra e incluso por “leasing,” pueden amortizarse fiscalmente de forma acelerada multiplicando por 2 la dotación resultante de aplicar las tablas normales de Sociedades.
- 4) **Amortización libre de pequeñas inversiones.** Las “pequeñas inversiones”, de valor unitario no superior a 601,01 euros son libremente amortizables fiscalmente, hasta un límite por año de 12.020,24 euros.
- 5) **Amortización libre por creación empleo.** Por cada “unidad de empleo” que creen, o que se comprometan a crear en los siguientes 24 meses, pueden amortizar libremente a efectos

fiscales hasta una inversión en activos nuevos de euros 120.000. La “*unidad de empleo*” se entiende como incremento de la plantilla media ( $E_n$ ), que se calcula de la siguiente forma:

$$E_n = \frac{\sum \text{horas trabajadas en la empresa}}{1.800}$$

Por tanto, para amortizar libremente una determinada inversión, el incremento de plantilla media que deberá alcanzarse ser:

$$\Delta E_n = \frac{\text{Inversión a amortizar libremente}}{120.000}$$

El nivel de empleo alcanzado debe mantener al menos otros 24 meses.

- 6) **Amortización activos por reinversión.** En todo caso los activos adquiridos por reinversión de enajenaciones son amortizables fiscalmente de forma acelerada, multiplicando hasta por 3 el coeficiente lineal de las Tablas de Amortización.
- 7) **Dotación de insolvencias.** Pueden dotar genéricamente con el 1% del saldo de deudores una provisión para riesgo de impagos.
- 8) **Inversiones en Internet y nuevas tecnologías.** Puede deducirse de la cuota del Impuesto un porcentaje de las inversiones y gastos relacionados con mejora de su capacidad de acceso a tecnologías de acceso y presencia en Internet, comercio electrónico, incorporación de tecnología informática a los procesos empresariales, etc. Incluye adquisición e instalación de equipos y de software, e incluso formación de personal. Inicialmente fijada en un 15% esta deducción se ha ido reduciendo desde 2007 hasta su eliminación en los siguientes al 2011. En 2009 la deducción es del 6% y en 2010 del 3%, desapareciendo a partir del 2011.
- 9) **Exención hasta 2013 de la Tasa Judicial** que a grava la interposición de procedimientos judiciales en vía civil, mercantil y administrativa, y desde el año 2011 incluso los procedimientos monitorios. Esta exención ha quedado suprimida desde el 01/01/2013 por la Ley 10/2012, de 20/11/2012.

- 10) **Canarias.** En el nuevo REF de Canarias las ERD son objeto de tratamiento diferencial más favorable.
- 11) **Deducción por inversión de beneficios.** La Ley 14/2013, de 27 de septiembre Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, introduce una nueva deducción en la cuota por inversión de beneficios:
- 1.- Se aplica a las sociedades que sean “Empresa de Reducida Dimensión”
  - 2.- La deducción en la cuota del IS es del 10% de los beneficios del ejercicio antes de impuestos que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. Se establecen normas para el cálculo de la base de la deducción.
  - 3.- La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.
  - 4.- Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una “reserva por inversiones”, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad.
  - 5.- Esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, y con las deducciones por inversiones y RIC de Canarias.
  - 6.- Se hará constar en la Memoria de las cuentas anuales información relativa a esta inversión de beneficios.

Como se ha mencionado anteriormente las amortizaciones aceleradas o libres que efectúen las ERD no tienen que reflejarse contablemente. Se trata de ajustes extra contables en la base imponible. La empresa dota sus amortizaciones con arreglo a criterios contables normales, y al cumplimentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, en una hoja del mismo refleja los cálculos precisos para minorar la base imponible en el importe de las amortizaciones aceleradas o libres. Contablemente generarán un saldo de “*impuesto diferido*” o “*anticipado*” (diferencia temporaria), que es lo que técnicamente produce. Es decir equivale a un “*crédito fiscal*” a interés cero.

Este régimen se puede aplicar así mismo en su IRPF a los empresarios y profesionales y Comunidades de Bienes o Sociedades Civiles en Estimación Directa (Normal o Simplificada).

## J) RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

Este régimen, que ha tenido gran importancia, fue suprimido a partir del año 2003 para las sociedades de profesionales, artistas y deportistas, que desde entonces tributan en régimen general. Igualmente se suprimió para las sociedades de mera tenencia de bienes que pasaron en general al Régimen de Sociedades Patrimoniales.

Se ha mantenido para las Uniones de Empresas y AIE a las que seguidamente nos referimos.

### J-1) RÉGIMEN DE UTE / AIE /AIEE

Las Uniones Temporales de Empresas (UTE), Agrupaciones de Interés Económico (AIE), y Agrupaciones de Interés Económico Europeo (AIEE), tributan en Régimen de Transparencia Fiscal.

Es un supuesto de *transparencia fiscal* de tipo técnico, automática y absoluta, incluso de Bases negativas. Estas entidades, en general y con alguna excepción, no tributan por el Impuesto de Sociedades (aunque sí deben presentar declaración) imputando sus bases positivas o negativas a las sociedades o empresarios socios de las mismas, que deben incluirlas en sus respectivas bases impositivas. También se imputan las deducciones o bonificaciones y los pagos a cuenta o retenciones procedentes de la entidad en transparencia fiscal.

No se aplican las normas sobre Operaciones Vinculadas a las realizadas entre una UTE o una AIE y sus empresas asociadas.

## K) RÉGIMEN DE SOCIEDADES PATRIMONIALES

El Régimen de Sociedades Patrimoniales se estableció a partir del 101/01/2003 y sustituyó al de Transparencia Fiscal de las, hasta entonces, llamadas Sociedades de Cartera y de Mera Tenencia de Bienes. Ha quedado suprimido desde el 01/01/2007.

Es de advertir que, si bien a efectos del Impuesto sobre Sociedades ha quedado suprimido el régimen fiscal de “*sociedades patrimoniales*”, no ocurre lo mismo respecto a otros tributos e incluso respecto a otros aspectos del propio IS. Si una sociedad estuviese en las circunstancias de una “patrimonial” pura, es decir con la mayoría de sus activos no afectos a actividades económicas, y su actividad no pudiera considerarse empresarial, ello comportaría la pérdida de importantes incentivos y deducciones en el Impuesto sobre Sociedades. Además sus acciones o participaciones



no gozarían de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, ni se beneficiarían de ciertas bonificaciones en el Impuesto sobre Donaciones o Sucesiones.

En el caso de las sociedades dedicadas a la tenencia y arrendamiento de inmuebles, para que esta actividad tenga carácter empresarial es preciso que cumplan ciertos requisitos. En particular debe disponer de una local dedicado exclusivamente a la administración de dicha actividad y al menos con un empleado a jornada completa afecto a la misma.

## **L) RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES**

En los procesos de transmisión de empresas es frecuente que los mismos incluyan la aportación de activos afectos a actividades a otra sociedad, que puede ser de nueva creación (aportación a la constitución), o ya existente en cuyo caso la aportación es contrapartida de una ampliación de capital. En estas operaciones de aportación, la transmitente o aportante no recibe dinero, sino acciones o participaciones en la sociedad a la que se realiza la aportación.

Cuando la aportante es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, nos encontramos con situaciones en las que una sociedad A (aportante) entrega activos propios, materiales, inmateriales o financieros a otra sociedad B (adquirente), recibiendo a cambio acciones o participaciones de la sociedad B.

Por supuesto, puede ocurrir que los activos aportados a la sociedad B por la sociedad A, sean precisamente acciones o participaciones de una tercera sociedad C.

Este tipo de aportaciones constituye un caso especial de las operaciones que se pueden acoger al llamado *Régimen de Fusiones, Absorciones, Escisiones, Aportaciones y Canjes de Valores* (REFEA). Las operaciones más significativas a las que se aplica este régimen son:

- Fusión de empresas por absorción de una por otra o por constitución de una nueva entidad con las fusionadas.
- Escisión total o parcial de una rama o sector de una entidad, con el objeto de dividir en dos o más entidades la originaria, aportarla a otra o constituir con ella una nueva empresa.
- Aportaciones no dinerarias a una sociedad de ramas de actividad.
- Canjes de títulos entre sociedades a fin de obtener el control de una de ellas por la otra.

En estas operaciones, que deben cumplir determinados requisitos y justificarse, el incremento de patrimonio que se ponga de manifiesto en la misma no se integra en la base del Impuesto de Sociedades de la entidad que recibe las acciones o participaciones a cambio de sus activos. La tributación queda diferida al momento en que se enajenen dichos títulos, ya que se valorarán fiscalmente por el valor de los bienes aportados.

La aplicación del régimen especial (REFEA) es optativa para las entidades involucradas y la opción por el mismo debe ser comunicada a la Agencia Tributaria, en determinados plazos y condiciones en cada caso. Si no se opta por este régimen de no integración en la base del Impuesto sobre Sociedades y aplazamiento de la tributación efectiva, los incrementos de patrimonio tributarían en régimen general.

Las operaciones acogidas a este régimen disfrutan además de exenciones y bonificaciones en otros tributos que afectan a la operación: Transmisiones Patrimoniales, Operaciones Societarias, AJD, IIVTNU, etc. En determinadas condiciones es también aplicable a Empresarios Individuales en caso de que intervengan en una operación de este tipo, por ejemplo aportando una rama de actividad a una sociedad, para lo cual deben llevar su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio (al menos el ejercicio anterior a la operación).

En caso de duda sobre la adecuación o no de las operaciones proyectadas a este régimen, es aconsejable, aunque no obligatorio, elevar una consulta a la Dirección General de Tributos.

## **M) RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**

En el primer capítulo se mencionaron los grupos empresariales constituidos por dos o más entidades o sociedades. Nada impide, todo lo contrario es la situación normal, que las sociedades de estos grupos presenten sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de forma independiente unas de otras, con la sola precaución de cumplir los requisitos valorativos y de documentación exigibles si entre las mismas existen “operaciones vinculadas” como se ha examinado más arriba. Ello con independencia de que, desde el punto de vista mercantil y contable constituyan o no “grupo” a los efectos de artículo 42 del Código de Comercio y estén o no sujetas a presentación de cuentas anuales consolidadas.

Ahora bien puede suceder que estas declaraciones fiscales independientes sean perjudiciales para el grupo. Pensemos en que algunas de las entidades que lo forman tienen bases positivas por sus

beneficios mientras que otras pueden presentar bases negativas por pérdidas; o que una de las sociedades tiene derecho a reducciones en la base imponible o deducciones en su cuota en su por inversiones, o por doble imposición; reinversión de beneficios extraordinarios; etc. pero no dispone de base o de cuota suficiente para ello, mientras que otras empresas del grupo están la situación inversa.

Para estos casos, y siempre que las sociedades lo consideren conveniente, existe el llamado Régimen de Consolidación Fiscal. Pueden acogerse al mismo la llamada *entidad dominante* y las *entidades dependientes* que son aquellas en las que la dominante tenga participación directa o indirecta igual o superior al 75%, con algunos requisitos y limitaciones adicionales.

Para acogerse al mismo, debe aprobado por las Juntas generales de socios o accionistas de cada sociedad y debe ser expresamente solicitado a la AEAT que en caso de aceptarlo dará al Grupo un *número de grupo fiscal* específico para sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades. El régimen se concede para un periodo ilimitado, salvo que dejen de cumplir las condiciones y requisitos exigibles, o que las entidades interesadas soliciten abandonarlo, lo que deben hacer con acuerdo de Junta de socios o accionistas.

El “grupo” tributa sobre la suma de las bases de las entidades que lo forma, eliminadas las partidas intra grupo. A esta base se le aplican los ajustes de todas las sociedades, y a la cuota las deducciones de cada una de las entidades,

## **N) RÉGIMEN DE COOPERATIVAS PROTEGIDAS**

Las cooperativas son entidades con plena personalidad jurídica, y tributan por sus resultados en el Impuesto sobre Sociedades, al igual que las demás personas jurídicas, aplicándoseles la normativa general, con las particularidades que comentaremos.

En cuanto a sus consecuencias tributarias, es importante distinguir sus ingresos /gastos y resultados cooperativos de los llamados extra cooperativos, que son, entre otros, los derivados de operaciones con quienes no sean socios. Para ello es necesario que su contabilidad permita tal diferenciación.

### **Cooperativas Protegidas**

A las *Cooperativas Protegidas*, que son la mayoría, les son de aplicación los incentivos y beneficios generales del Impuesto sobre Sociedades (en especial si son Empresas de Reducida Dimensión), y además disfrutan de libertad de amortización de su inmovilizado adquirido en el plazo de tres años desde su inscripción. Su tipo de gravamen es:

- La parte de Base imponible procedente de resultados cooperativos tributa al 20%
- La parte de Base imponible procedente de resultados extra cooperativos tributa al tipo general del impuesto sobre sociedades.

En cuanto a otros tributos, las Cooperativas Protegidas disfrutan de bonificación del 95% en diversos impuestos locales como el IAE (supuesto que no le corresponda exención), e IBI. Gozan de exención por el ITP y AJD en la mayoría de sus actos y contratos.

En materia de IVA las cooperativas están sujetas al mismo en idénticas condiciones que los restantes sujetos pasivos

### **Cooperativas Especialmente Protegidas**

Son aquellas que, siendo protegidas, se incluyan en alguno de los siguientes tipos:

- Cooperativas de Trabajo Asociado.
- Cooperativas Agrarias.
- Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra
- Cooperativas del Mar
- Cooperativas de Consumidores y Usuarios

Además deben de atenerse a ciertos requisitos y limitaciones.

Las Cooperativas Especialmente Protegidas disfrutan del régimen antes descrito para las protegidas en general y, además, de ciertos privilegios. El más importante consiste en una bonificación del 50% en la cuota íntegra, derivada de resultados cooperativos, con lo que su gravamen efectivo se sitúa en el 10%. En contrapartida, no pueden aplicar los tipos reducidos del Régimen de Empresa de Reducida Dimensión a los resultados extra cooperativos.

### **Socios cooperativistas**

Respecto a los socios cooperativistas, si son personas físicas, deben integrar en su Base del Ahorro del IRPF, a partir del 01/01/2007, los *Retornos Cooperativos* que perciban. Estando sometidos a retención, como los restantes rendimientos del capital mobiliario, todo ello de forma análoga a cuanto se ha señalado anteriormente para los dividendos de sociedades mercantiles.

## O) RÉGIMEN DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Las entidades sin fines lucrativos tienen un régimen tributario especial, en razón de sus objetivos benéficos, asistenciales, culturales, científicos y cívicos en general, y siempre que cumplan determinados requisitos y condiciones.

### Régimen de la Ley 49/2002

Este régimen viene establecido por la Ley 49/2002, de 22 de diciembre, del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Afecta a muy diversas entidades pero en especial a:

- Fundaciones.
- Asociaciones declaradas de Utilidad Pública.
- Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONG's).

Normalmente, estas entidades deben presentar anualmente declaración por el Impuesto sobre Sociedades en los mismos plazos y con los mismos requisitos que cualquier sociedad. Sin embargo, quedan exentos y por tanto fuera de su Base imponible todos sus ingresos derivados de su condición, y, entre otros:

- Cuotas satisfechas por sus asociados o benefactores.
- Donativos y donaciones.
- Dotaciones patrimoniales.
- Ayudas recibidas incluidas las derivadas de contratos de patrocinio.
- Subvenciones.
- Las rentas procedentes de su propio patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Las obtenidas en explotaciones económicas declaradas exentas.

Por tanto, la Base imponible de estas entidades incluye, exclusivamente, los rendimientos netos de explotaciones económicas no exentas.

El tipo de gravamen es del 10%.

Estas entidades gozan además de otros importantes incentivos. El más significativo radica en la posibilidad de que los donantes puedan deducirse en su declaración del IRPF, si son personas físicas, un 25% /30% del importe donado a la entidad, sin contar con que algunas Comunidades Autónomas han establecidos deducciones propias. Si el donante es una sociedad, la deducción en su cuota del Impuesto sobre Sociedades es del 35%, con ciertos límites.

### **Régimen Parcialmente Exento**

Se aplica a entidades sin ánimo de lucro que, por uno u otro motivo, no están comprendidas en la Ley 49/2002 de 22 de diciembre. En particular, afecta a Asociaciones acogidas a la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, Reguladora del Derecho de Asociación, que no están declaradas de Utilidad Pública, pero también a otras entidades cuyo objetivo no es la obtención de lucro como tal, como por ejemplo a un colegio profesional o un sindicato.

Con carácter general, cualquier asociación sin ánimo de lucro tributa en Régimen de Entidades Parcialmente Exentas. Supone que en la base imponible no entran los ingresos y los gastos propios de la actividad asociativa (donativos, cuotas, subvenciones, etc.), aunque sí los rendimientos del patrimonio y los procedentes de actividades económicas. Únicamente se integrarían los ingresos y gastos no exentos y de actividades económicas, que, de arrojar base positiva, tributarían al 25%.

Si una asociación es reconocida como de Utilidad Pública pasará a tributar según la Ley 49/2002 de 22 de diciembre. Debe tenerse en cuenta que para obtener esta declaración la Asociación debe estar en funcionamiento al menos desde tres años antes y presentar una solicitud con una memoria de actividades

Las entidades sin ánimo de lucro disfrutan de beneficios fiscales en otros impuestos estatales y locales. En general, están exentas de pago de cuotas del IAE y, en ciertas condiciones, sus inmuebles pueden gozar de exención en el IBI. También disfrutan de bonificaciones o exenciones en el ITP y AJD.

En cuanto al IVA, la mayoría de las actividades que realizan estas entidades están exentas en cuanto a tales (servicios sociales y asistenciales, educación, etc.). Si una entidad sin ánimo de lucro, para el cumplimiento de sus fines, debe entregar bienes o prestar servicios que en sí mismos no estén exentos, puede solicitar su exención general de actividades a la AEAT.

### **P) RÉGIMEN FISCAL DE LAS SUBVENCIONES**

La percepción por la empresa o el empresario de subvenciones de Organismos públicos estatales, autonómicos o de la UE tiene consecuencias tributarias que es necesario tener en cuenta, a fin de evaluar su coste fiscal.

Estos efectos se refieren tanto a la tributación de los resultados empresariales (IRPF o Impuesto sobre Sociedades) como al IVA.

### Impuesto sobre Sociedades / IRPF.

Con independencia del tratamiento contable que según las normas del actual PGC deba darse a las subvenciones (normalmente se contabilizan inicialmente en cuentas de Patrimonio Neto), si una Sociedad o un Empresario en Estimación Directa reciben subvención, su importe debe integrarse en la Base imponible de su Impuesto sobre Sociedades / IRPF. Si la subvención es para “*gastos corrientes*” o para financiación de la producción o para mantenimiento o subvención de precios, el importe de la subvención debe integrarse en la Base como un ingreso más, en el ejercicio en que se recibe.

Si la subvención tiene por objeto financiar total o parcialmente inversiones o adquisiciones de activos fijos amortizables, la imputación fiscal de su importe a la cuenta de resultados o a la base imponible se *periodifica* y cada ejercicio se imputa a la cuenta de resultados un porcentaje de la subvención igual al % de amortización contable aplicada al activo subvencionado.

Supongamos que para adquirir una máquina de 20.000 euros se recibe subvención de la Comunidad Autónoma de un 25%, es decir, 5.000 euros. Si la máquina tiene un coeficiente de amortización lineal del 15% anual, cada año se dotará la amortización (gasto deducible) con el 15% de 20.000 = 3.000 €. En el mismo ejercicio la Empresa debe incluir como ingreso computable el 15% de la subvención, es decir 15% de 5.000 = 750 €.

Actualmente la percepción de subvenciones no afecta, en general y salvo casos especiales, a la deducibilidad del IVA de las inversiones financiadas con las mismas, como si ocurría hasta hace pocos años en que afectaba a la “prorrata”.

### Q) ACTIVIDADES DE I + D + i

La realización de actividades de investigación y desarrollo, así como de innovación tecnológica es objeto de importantes incentivos de diversa naturaleza entre los que destacan los de índole tributaria. De forma muy esquemática estos incentivos tributarios serían los siguientes:

- Libertad de amortización fiscal de los activos afectos a actividades de I+D.
- Reducción en la base imponible del IS del 50% de los ingresos derivados de cesión a terceros de determinadas tecnologías.
- Deducciones en la cuota de determinados porcentajes (25% y más) de los gastos e inversiones en I+D, siempre que se cuente con Informe motivado expedido por un Organismo certificador (p.e. CDTI). Estos porcentajes pueden verse aumentados por inversiones u otros

concepto. Si se ha obtenido subvención para la investigación la base de la deducción es el gasto o inversiones totales menos el 65% de la parte subvencionada. Si faltase cuota para la deducción esta se traslada a ejercicios posteriores.

- Las anteriores deducciones pueden ser sustituidas, alternativamente, por reducciones hasta el 40% en las cuotas de seguridad social del personal investigador.
- Los gastos en innovación tecnológica tienen deducciones específicas.
- La reciente Ley de Economía Sostenible, Ley 2/2011, de 4 de marzo de 2011, ha introducido algunas mejoras en las deducciones que afectan a los procesos de investigación y desarrollo y actividades conexas, para los ejercicios que comenzaron a partir del 6 de marzo de 2011.
- La deducción por inversiones e instalaciones de protección medioambientales, que quedaba suprimida a partir de 2011, se mantiene para ciertas inversiones con un tipo de deducción del 8% exigiéndose certificación de la Administración competente.
- Por su parte la deducción por actividades de innovación tecnológica pasa del 8% al 12%.
- Se amplía del 50% al 60% el límite de conjunto de las deducciones por I+D+i cuando por sí mismas excedan del 10% de la base imponible.
- Así mismo se prorroga durante un año más la deducción por gastos e inversiones realizados para la formación de los empleados en las nuevas TIC, con deducción del 1% / 2%, sin que tales importes se consideren renta en especie para trabajador en su IRPF.
- Recientemente se han simplificado los trámites para la obtención de los “Informes Motivados” precisos para aplicación de deducciones fiscales en la cuota del IS; IRPF o IRNR, por actividades e inversiones en I+D e innovación tecnológica, así como para las reducciones de cuotas de Seguridad Social de personal investigador. En principio los beneficiarios de programas de ayudas y apoyo a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica y programas de recursos humanos convocados por el Ministerio de Ciencia e Innovación o por otros organismos con convenio con el mismo podrán solicitar la emisión del “Informe Motivado” sin necesidad de recabar y presentar el “informe técnico” emitido por Entidad acreditada por el ENAC. Orden CIN/2212/2011 de 29 de julio (BOE 05/08/2011).
- Hasta fecha reciente las empresas con derecho a deducción fiscal por I+D podían optar por sustituir estas deducciones tributarias por una bonificación del mismo importe, aplicable hasta el 40% de las cuotas de la Seguridad Social del personal investigador, con ciertos requisitos. El Real Decreto-ley 20/2012 de 13 de julio, ha eliminado esta posibilidad entre otras derogaciones de deducciones en materia de Seguridad Social.



## U) TRANSMISIÓN DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES

¿Qué pasa cuando el socio o accionista de una sociedad vende sus participaciones o acciones? ¿Qué sucede si las hereda?

En principio la venta de acciones o participaciones en sociedades, como tal operación, está exenta tanto del IVA como del ITP, salvo que el activo de la sociedad esté compuesto en más del 50% por inmuebles en cuyo caso pueden darse casos de tributación en el ITP por aplicación del artículo 108 de la ley del Mercado de Valores, como vimos en un capítulo anterior.

La cuestión que ahora nos ocupa es el efecto de la venta en el IRPF del socio / accionista vendedor cuando es persona física, o en el Impuesto sobre Sociedades si es persona jurídica.

### Personas Físicas. IRPF

En principio el incremento de patrimonio originado por la venta se incluye en la Base de ahorro del sujeto pasivo y tributa hasta el 31/12/2011 al tipo del 19% los primeros 6.000 euros y al 21% el exceso si lo hubiese.

A resultas del Real Decreto - ley 20/2011, de 30 de diciembre, que introduce temporalmente un gravamen complementario en el IRPF para los ejercicios 2012 y 2014, los incrementos de patrimonio obtenidos por la enajenación de activos, y entre ellos de acciones o participaciones en sociedades cotizadas o no en Bolsa tributarán dentro de la Base del ahorro del IRPF según la siguiente escala:

- Entre 0 y 6.000 € al 21%
- Entre 6.001 y 24.000 € al 25%
- El exceso sobre 24.000 euros al 27%

Si los títulos fueron adquiridos, por compra, herencia, donación, etc, hasta el día 31 de diciembre de 1994, es de aplicación un “Régimen Transitorio” en virtud del cual por cada año de antigüedad de la adquisición calculada por exceso al día 31-12-1996 el incremento de patrimonio gravable se minorará en un 14% si se trata de acciones o participaciones no cotizadas en mercados organizados, y del 25% si son títulos cotizados. La reducción se realiza en la parte proporcional (“*pro rata temporis*”) desde el momento de la adquisición hasta el 19 de enero de 2006. No es aplicable para la parte proporcional generada desde el día 20 de enero de 2006.

Cuando la venta origina pérdida patrimonial, en principio debe compensarse con ganancias en el mismo ejercicio o en los posteriores.

**NOTA. “Business Angels”.** Los incrementos de patrimonio en el IRPF que obtengan las personas físicas que inviertan en la suscripción o compra de acciones / participaciones en sociedades de nueva o reciente constitución quedarán exentos dentro de un límite de 25.000 euros anuales o 75.000 en tres años.

La nueva Ley 14/2013, de 27 de septiembre *Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización*, mejora el tratamiento en el IRPF de las inversiones e incrementos de patrimonio de estas personas - sean o no los conocidos como *Business Angels* - a las que se aplicarán los siguientes incentivos:

#### **Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación**

Quienes inviertan en estas empresas:

1.- Podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

2.- La base máxima de deducción será de 50.000 euros anuales. La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos resumidos:

a.- Revestir la forma de SA; SL; SAL, ó SLL, y sus acciones o participaciones no deben cotizar en ningún mercado organizado. Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquella o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

b.- La entidad debe ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma.

c.- El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

d.- La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado

incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

e.- Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

### **Exención de incrementos de patrimonio**

Si el inversor anterior transmite las acciones o participaciones adquiridas, dentro de ciertos plazo, la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto puede quedar exenta de tributación en el IRPF siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades (es decir en otras entidades de nueva o reciente creación de las del apartado anterior) en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión, se excluirá de tributación la parte proporcional. No resultará de aplicación esta exención:

- a) Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. Es decir si la reinversión se hace en la misma entidad.
- b) Cuando las acciones o participaciones se transmitan a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral y a entidades vinculadas.

### **Sociedades.**

Si la venta se realiza por otra sociedad propietaria de las acciones o participaciones el incremento de patrimonio se incluye en la base del su Impuesto sobre Sociedades. Existen dos tipos de deducciones en la cuota del mismo.

- En primer lugar la sociedad vendedora puede aplicar *deducción por doble imposición interna* en la medida en que parte o todo el incremento de patrimonio derive de incremento de reservas en la sociedad participada procedentes de beneficios no repartidos.
- Por otra parte en ciertas condiciones, que se han comentado en este mismo capítulo, si la sociedad vendedora reinvierte todo o parte del importe obtenido en la enajenación ello le da derecho a una deducción proporcional por reinversión del 12%.

### Herencias / Donaciones.

Si el propietario de acciones o participaciones las dona en vida o deja en herencia a hijos, nietos, cónyuge, el valor de la adquisición debe ser declarado por el beneficiario y tributa en el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones (IDS) que como sabemos es competencia de cada Comunidad Autónoma. De la del causante en caso de herencia, y de la del donatario en caso de donaciones, salvo que en este supuesto se trate de inmuebles o derechos reales sobre los mismos en cuyo caso la competencia es de la Comunidad Autónoma donde estén situados.

Es importante destacar que, independientemente de las bonificaciones en la cuota del IDS establecidas por varias Comunidades Autónomas para donaciones y herencias a favor de descendientes y cónyuge, en algunos casos del 99%, la donación en vida y la transmisión *mortis causa* de negocios y de acciones o participaciones en sociedades familiares gozan de por sí de una reducción en la base del IDS del 95% - 99% cumpliendo ciertos requisitos de los que se debe estar informado.

## **Q) REGULARIZACIÓN DE BALANCES**

En la normativa tributaria se han aprobado históricamente varias leyes de “Regularización o actualización de balances”, con efectos fiscales, siendo la última la de 1996.

La Ley 16/2012, de 27/12/2012 (BOE del 28) introduce un nuevo proceso de regularización o actualización de balances. Sus características básicas son:

- Se aplicará sobre el primer balance cerrado a partir del 28/12/2012.
- Deberá acordarse por la sociedad desde el 01/01/2013 hasta el día en que se apruebe el ejercicio.
- Afecta a los activos del inmovilizado material, e inversiones inmobiliarias, incluidos los activos adquiridos en *leasing*, así como a sus amortizaciones, aplicándose a unos y otras los coeficientes que se establecen en la norma según el año de adquisición. El incremento de valor se ha de ajustar mediante un cierto coeficiente de “autofinanciación” si el mismo queda por debajo del 0,4.
- El incremento de valor resultante de la actualización podrá amortizarse desde el año 2015.
- Los incrementos de valoración de los activos se llevarán como contrapartida a una cuenta titulada “Reserva de Revalorización Ley 16/2012”. El saldo de esta cuenta será indisponible en tanto no se amorticen los activos, con otros supuestos.
- Gravamen del de un 5% sobre el saldo resultante de la cuenta “Reserva de Revalorización Ley 16/2012”. Este gravamen se cargará a la cuenta “Reserva de Revalorización Ley 16/2012”.

Esta revalorización también se ha podido aplicar a los activos afectos a su actividad los empresarios individuales, profesionales (y entidades como CB /SC), sujetos al IRPF que realicen actividades económicas y lleven su contabilidad con arreglo al Código de Comercio.

#### **Revalorizaciones contables voluntarias.**

Las revalorizaciones derivadas de una ley de “regularización” o “actualización” como la comentada, no deben confundirse con las llamadas “revalorizaciones voluntarias” sin efectos fiscales a las que se refiere el artículo 135 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Este precepto viene a autorizarlas indirectamente al señalar que los sujetos pasivos que hubieran realizado revalorizaciones contables voluntarias cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible (y por tanto sin efectos tributarios) deberán mencionar en la memoria el importe de aquéllas, los elementos afectados y el período impositivo.

Las citadas menciones deberán realizarse en todas y cada una de las memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo. Constituye infracción grave el incumplimiento de tales menciones.

**CALENDARIO FISCAL SOCIEDADES**

Periodicidad	Concepto Tributario	Modelo	Plazo presentación
Declaraciones trimestrales / mensuales	IVA.	303	1 /20 de abril; julio; octubre año n y enero año n+1  Las "Grandes Empresas" deben efectuar declaraciones mensuales
	IVA Libros registro (1)	340	
	IVA Intracomunitario (2)	349	
	Retenciones trabajadores y profesionales	111	
	Retenciones sobre alquiler del local	115	
	Retenciones sobre rentas de capital	123	
	Otras retenciones	varios	
Declaraciones no trimestrales	Pagos fraccionados Impuesto sobre Sociedades	202	1/20 de abril: octubre y diciembre (3 pagos al año)
Declaraciones anuales	IVA. Resumen anual	390 / 392	1/30 enero año n+1 junto a mod. 300/310 4º trimestre año n
	Retenc. trabajo etc. Resumen anual	190	1/20 enero año n+1 junto a mod. 110 4º trimestre año n
	Retenc. alquileres Resumen anual	180	1/20 enero año n+1 junto a mod. 115 4º trimestre año n
	Retenc. rentas capital Resumen anual	193	1/20 enero año n+1 junto a mod. 123 4º trimestre año n
	Otras retenciones. Resumen anual	varios	1/20 enero n+1 junto a modelos 4º trimestre año n
	Declar. Operaciones (3)	347	1/30 febrero año n+1
	Declaración anual Impuesto Sociedades	200	1 a 25 de julio de año n+1

(1) De momento solo quienes hayan optado por devolución mensual de IVA / IGIC). V (2) Si se realizan Operaciones Intracomunitarias deben presentarse, cada mes o trimestre en el que produzcan, Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias (modelo 349). Si se superan ciertos límites (250.000 € en 2012) deben presentarse también Declaraciones Estadísticas Intrastat, mensuales (3) Resumen de operaciones con clientes y proveedores con operaciones iguales o superiores a 3.000 euros en el año anterior.

-----

## NORMAS LEGALES Y TRIBUTARIAS

A lo largo de las páginas anteriores se han citado diferentes normas de carácter mercantil y tributario. A continuación se ofrece una relación de las normas más relevantes en la materia, con enlaces a *webs* que proporcionan versiones actualizadas de las mismas, cuestión esencial dado lo cambiantes de las leyes fiscales.

Código de Comercio (C.C.)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Privado/ccom.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/ccom.html)

Ley Sociedades de Capital (LSC)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Privado/rdleg1-2010.t1.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/rdleg1-2010.t1.html)

Ley General Tributaria (LGT)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/l58-2003.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.html)

Reglamento de Régimen Sancionador Tributario

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rd2063-2004.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd2063-2004.html)

Reglamento General de Recaudación Tributaria

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rd939-2005.t1.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd939-2005.t1.html)

Reglamento de revisión en vía administrativa

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rd520-2005.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd520-2005.html)

Alta Censal de Empresas y Empresarios

[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Portal\\_censos/Empresas\\_y\\_profesionales/Guia\\_036\\_V11.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Portal_censos/Empresas_y_profesionales/Guia_036_V11.pdf)

Tarifas e Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rdleg1175-1990.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg1175-1990.html)

Impuesto sobre el Valor Añadido. Ley del IVA

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/l37-1992.t6.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l37-1992.t6.html)

Impuesto sobre el Valor Añadido. Reglamento del IVA

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rd1624-1992.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1624-1992.html)

IVA Intracomunitario. Validación “Vat Number”. VIES

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/?locale=es](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=es)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rdleg1-1993.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg1-1993.html)

(Nota: tener en cuenta que en este tributo de ITP y AJD cada Comunidad Autónoma tiene capacidad normativa propia, por lo que en cada caso ha de examinarse también la normativa de la respectiva Comunidad).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley del IRPF

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/l35-2006.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l35-2006.html)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reglamento del IRPF

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rd439-2007.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd439-2007.html)

Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/l19-1991.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l19-1991.html)

(Nota: tener en cuenta que en este tributo cada Comunidad Autónoma tiene capacidad normativa propia por lo que en cada caso ha de examinarse también la normativa de la respectiva Comunidad).

Impuesto sobre Sociedades. Ley IS

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rdleg4-2004.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg4-2004.html)

Impuesto sobre Sociedades. Reglamento IS

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rd1777-2004.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1777-2004.html)

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/rdleg5-2004.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg5-2004.html)

Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones (IDS)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/l29-1987.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l29-1987.html)



(Nota: tener en cuenta que en materia de IDS cada Comunidad Autónoma tiene amplia capacidad normativa propia por lo que en cada caso ha de examinarse también la normativa de la Comunidad competente).

#### ENLACES DE INTERÉS

Ministerio de Hacienda. Dirección General de Tributos.

<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Paginas/Home.aspx>

[\[ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20general%20de%20tributos/Paginas/Direccion%20general%20de%20tributos.aspx\]\(http://www.minhap.gob.es/es-Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20general%20de%20tributos/Paginas/Direccion%20general%20de%20tributos.aspx\)](http://www.minhap.gob.es/es-</a></p></div><div data-bbox=)

Convenios para evitar la doble imposición internacional

[http://www.minhap.gob.es/eses/normativa%20y%20doctrina/normativa/cdi/paginas/cdi\\_alfa.aspx](http://www.minhap.gob.es/eses/normativa%20y%20doctrina/normativa/cdi/paginas/cdi_alfa.aspx)

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)

<http://www.agenciatributaria.es/>

Boletín Oficial del Estado (BOE)

<http://www.boe.es/>

Registro Mercantil (BORME)

<http://www.rmc.es/>

Oficina Española de Patentes y Marcas (OEPM)

<https://www.oepm.es/es/index.html>

Ley Emprendedores. Incentivos al Emprendimiento (resumen)

<http://www.eoi.es/savia/documento/eoi-80151/ley-de-emprendedores-incentivos-al-emprendimiento>

#### BIBLIOGRAFÍA

Es extraordinariamente dificultoso recomendar bibliografía en materia tributaria debido a lo cambiante de la normativa. Por ello se aconseja a quien desee profundizar, y sin perjuicio de otras excelentes publicaciones, la consulta de los “Mementos” de la Editorial Francis Lefebvre que destacan por su actualización.

<http://www.efl.es/>

**NOTA IMPORTANTE.** El presente documento es de carácter formativo e informativo y por su propia naturaleza es un esquema o resumen de los principales aspectos jurídico mercantiles y tributarios que afectan a la empresa y al empresario y puede omitir detalles significativos. La lectura del mismo no puede en forma alguna sustituir la consulta de los textos legales mencionados, o la consulta con un profesional experto adecuado.

® José Antonio de Echagüe. Marzo 2014