



Fiscalidad

José Ignacio Múzquiz

Profesor Titular de Entorno Legal

MBA- Edición 2006

ÍNDICE:

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. INTRODUCCIÓN A LOS IMPUESTOS. | 4 |
| 1.1. Impuestos Estatales. | 4 |
| 1.1.1. Impuestos Directos. | 4 |
| 1.1.2. Impuestos Indirectos. | 4 |
| 1.2. Impuestos No Estatales. | 4 |
| 1.3. Inicio de la Actividad. | 5 |
| 1.4. Cuestiones. | 7 |
| 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (I.R.P.F.) | 8 |
| 2.1. Introducción. | 8 |
| 2.2. Régimen de Estimación Directa Normal. | 9 |
| 2.3. Régimen de Estimación Directa Simplificada. | 9 |
| 2.4. Estimación Objetiva. | 11 |
| 2.5. Cuestiones. | 13 |
| 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. | 14 |
| 3.1. Sujetos. | 14 |
| 3.2. Base Imponible. | 14 |
| 3.2.1. Amortizaciones. | 15 |
| 3.2.2. Incrementos de Valor de Elementos Patrimoniales. | 17 |
| 3.2.3. Provisiones. | 18 |
| 3.2.4. Gastos no Deducibles. | 18 |
| 3.2.5. Reglas de Valoración de Mercado. | 18 |
| 3.3. Tipo Impositivo. | 21 |
| 3.4. Deducciones en la Cuota. | 22 |
| 3.5. Liquidación. | 23 |
| 3.5.1. Las Retenciones a Cuenta. | 23 |
| 3.5.2. Los Pagos Fraccionados. | 23 |
| 3.6. Regímenes Especiales. | 24 |
| 3.6.1. Régimen de Empresas de Reducida Dimensión. | 25 |
| 3.6.2. Transparencia Fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico, de las Agrupaciones Europeas de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas. | 26 |
| 3.6.3. Sociedades Patrimoniales. | 26 |
| 3.7. Cuestiones. | 29 |

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. | 30 |
| 4.1. Introducción. | 30 |
| 4.2. Sujetos Pasivos. | 30 |
| 4.3. Operaciones No Sujetas. | 31 |
| 4.4. Operaciones Sujetas. | 31 |
| 4.5. Operaciones Exentas. | 32 |
| 4.6. Tipos de Gravamen. | 34 |
| 4.7. Liquidación del IVA. | 34 |
| 4.7.1. Régimen General. | 34 |
| 4.7.1.1. Sujetos Pasivos Obligados a Tributar en el Régimen General. | 36 |
| 4.7.1.2. Dedución de Cuotas Soportadas con Anterioridad al Inicio de la Actividad. | 36 |
| 4.7.1.3. Obligaciones Tributarias para Poder Deducirse el IVA. | 37 |
| 4.7.1.4. La Regla de Prorrata. | 38 |
| 4.7.2. Régimen Simplificado. | 39 |
| 4.7.3. Recargo de Equivalencia. | 39 |
| 4.7.4. Régimen Especial Agrario. | 40 |
| 4.7.5. Otros Regímenes. | 41 |
| 5. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. | 42 |
| 5.1. Introducción. | 42 |
| 5.2. Transmisiones Onerosas. | 42 |
| 5.3. Operaciones Societarias. | 42 |
| 5.4. Actos Jurídicos Documentados. | 43 |
| 5.5. Cuestiones. | 44 |
| 6.- BIBLIOGRAFÍA | 45 |

1. INTRODUCCIÓN A LOS IMPUESTOS.

Existen diferentes clases de impuestos, pero la clasificación más usual es de:

1.1. Impuestos Estatales.

1.1.1. Impuestos Directos.

- a. Sobre la renta.
 - 1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 2) Impuesto sobre Sociedades.
 - 3) Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.
- b. Sobre el capital.
 - 1) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - 2) Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

1.1.2. Impuestos Indirectos.

- a. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA.)
- b. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- c. Otros.

1.2. Impuestos No Estatales.

- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Contribución Urbana y C. Rústica.
- Impuesto Municipal de Construcciones y Obras (ICYO).
- 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.

Como podemos apreciar, entre los directos están el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.

Éste último grava las rentas obtenidas por las empresas con personalidad jurídica, mientras que el IRPF lo hace sobre la de las rentas de personas físicas. De modo que, cualquiera que sea el sujeto que obtenga las rentas, vendrá gravado por uno de estos dos impuestos. Como su tratamiento es bastante diferente los vamos a estudiar posteriormente por separado.

1.3. Inicio de la Actividad.

A continuación vamos a seguir los “pasos tributarios” de una empresa que se inicia.

La primera actividad que debemos realizar es el alta censal y, en su caso, el alta en el Impuesto de Actividades Económicas (en adelante IAE).

Mediante el impreso 036 se produce el alta en el censo, cuestión que aunque parezca poco trascendente, lo es en realidad. Con esta declaración censal se produce el alta en la actividad empresarial y se establece el régimen tributario del IRPF, Impuesto sobre Sociedades, régimen de IVA, local afecto a la actividad, etc.

Incluso se puede realizar el alta a efectos del IVA con anterioridad al inicio de la actividad, para poder deducir el IVA soportado antes de tener IVA repercutido, de haber iniciado la actividad empresarial o profesional.

También sirve para conseguir el CIF, en el caso de aquellos entes que no son personas físicas y, por tanto, carecen del DNI o NIF o NIE (este último para extranjeros).

Sirve, asimismo, el 036 para declarar modificaciones censales como cambiar de régimen tributario, domicilio, etc. o para declarar el cese de la actividad.

Consecuencia de todos esos datos transmitidos es la tributación de un modo u otro, por lo que tiene mucha trascendencia.

1.4. Cuestiones.

El impreso 036 sirve para presentar en el registro Mercantil la sociedad.

V

F

Veamos a continuación los principales impuestos directos.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (I.R.P.F.)

2.1. Introducción.

Como hemos señalado, el Impuesto sobre el I.R.P.F. es un impuesto directo que grava la obtención de rentas, cualquiera que sea su origen, por parte de las personas físicas. O de otra forma, las personas físicas que obtengan rentas las verán gravadas por el I.R.P.F.

El citado Impuesto establece diferentes fuentes de renta según se trate de rentas provenientes del trabajo personal, de los obtenidos del capital mobiliario (acciones, participaciones, cuentas corrientes, de ahorro, a plazo, etc.) o inmobiliario (por la cesión de inmuebles) de ganancias patrimoniales (que se ponen de manifiesto como consecuencia de una transmisión), de actividades económicas, etc.

Precisamente estas rentas, que son las empresariales o profesionales, son las que vamos a tratar.

Debemos precisar que el IRPF no solamente grava las rentas de las personas físicas sino también de aquellas entidades sin personalidad jurídica y, por tanto, no incardinables en el Impuesto sobre Sociedades, tales como las Comunidades de bienes, Herencias yacentes y Sociedades civiles.

Pasemos a tratar las rentas obtenidas por empresarios o profesionales, personas físicas.

El establecimiento de las rentas obtenidas por las actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo –empresario o profesional persona física–, se puede realizar mediante tres sistemas:

- 1) Régimen de Estimación Directa Normal
- 2) Régimen de Estimación Directa Simplificada
- 3) Régimen de Estimación Objetiva.

2.2. Régimen de Estimación Directa Normal.

Estarán sometidas al Régimen de estimación Directa Normal.

- Los empresarios o profesionales cuyo volumen de facturación el año anterior haya superado 600.000.- €
- Los que no habiendo superado esa cifra renuncien voluntariamente, mediante declaración censal del modelo 036, a estar incluidos en Estimación Directa Simplificada.

Se obtienen las rentas gravables restando a los ingresos computables los gastos deducibles ($\text{Rendimiento} = \text{IC} - \text{GD}$). Para determinar cuales son los ingresos computables y los gastos deducibles se acudirá a la contabilidad del sujeto pasivo con aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades, que más tarde veremos.

2.3. Régimen de Estimación Directa Simplificada.

Es un sistema idéntico al anterior ($\text{Rendimiento} = \text{IC} - \text{GD}$) pero con “simplificaciones”.

- La diferencia entre ingresos y gastos se minorará en un 5% sin justificación, de modo que el rendimiento será ingresos menos gastos y, de la diferencia, restaremos un 5%.
- Hay una mayor y más fácil aplicación de las amortizaciones del inmovilizado.
- No requiere una contabilidad según el Código de Comercio y el Plan General Contable. Es suficiente llevar tres libros: de Ingresos, de Gastos y de Bienes de Inversión.

Caso Práctico 1.

D. José tiene los siguientes rendimientos actividades empresariales en el Régimen de Estimación Directa Simplificada:

Con unos Ingresos ordinarios de 100.000 €. y los siguientes gastos:

- Consumos de la explotación 5.000 €
- Sueldos y salarios 10.000 €
- Seguridad Social 3.000 €
- Arrendamiento 12.000 €
- Reparaciones 5.000 €
- Servicios Profesionales 10.000 €
- Suministros 12.000 €
- Otros servicios 5.000 €
- Tributos 1.000 €
- Gastos financieros 5.000 €
- Adquisición de un ordenador de 600 €
- Otros gastos 15.000 €

Solución Caso Práctico 1.

Suman los gastos la cantidad de 83.000 €.

Los 600 € de la compra del ordenador no es gasto propiamente dicho y debería ser amortizado al 25% anual, en principio. Sin embargo como se trata de empresa de reducida dimensión y la inversión es de escaso valor, podrá amortizarse libremente, considerarse, pues, como un gasto.

Consecuentemente los gastos ascienden a 83.600 €.

El rendimiento neto es, por tanto, de 16.400 €. Pero, al tratarse del régimen de estimación directa simplificada, se considera un gasto añadido del 5% en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación que se descuenta, además, como otro gasto. En este caso, la cantidad de 820 €, que sumados a los ya citados de 83.600 €, suponen unos gastos deducibles de 84.420 €.

Por tanto, la base imponible por este concepto será de

$$100.000 \text{ €} - 84.420 \text{ €} = 15.580 \text{ €}$$

2.4. Estimación Objetiva.

Este sistema de cuantificación fiscal de las rentas obtenidas se realiza por “módulos” o “índices”.

Consisten en unos parámetros objetivos, tales como número de empleados, metros cuadrados de superficie, kilowatios de potencia, mesas de comedor, etc., los cuales producen un rendimiento “presunto” por cada uno de esos elementos de la actividad que sumados establecerán las rentas “objetivamente” obtenidas, con independencia de su realidad, que puede ser mayor o menor que las establecidas “objetivamente”.

Pueden estar sometidos a este régimen:

- Los que realicen una actividad que esté incluida en el listado aprobado cada año por Orden del Ministerio de Hacienda.
- Los que no superen ciertos límites, como una facturación superior a 450.000, €. en agricultura y ganadería, ni compras superiores a 300.000, €. O ciertos límites del número de trabajadores, vehículos, etc.
- No haber renunciado. La renuncia supone quedar fuera de este régimen por tres años (y normalmente una revisión tributaria).

Entre las actividades a las que se le aplica este régimen se encuentra gran parte del comercio minorista, talleres de reparaciones, cafeterías, bares, restaurantes, taxis, y algunas actividades agrarias.

2.5. Cuestiones.

El régimen de Estimación Directa Simplificada consiste en que se obtienen las rentas restando a los ingresos computables los gastos deducibles.

V F

En el régimen de estimación objetiva estarán los que realicen una actividad que esté incluida en el listado aprobado cada año por Orden del Ministerio de Hacienda.

V F

3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

3.1. Sujetos.

Como hemos señalado, este Impuesto grava las rentas obtenidas por las sociedades y demás entidades con personalidad jurídica. Bien es cierto que las entidades no residentes tributan por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, al igual que las personas físicas no residentes.

3.2. Base Imponible.

La base imponible es el rendimiento neto fiscal calculado en régimen de estimación directa. Dicho rendimiento neto se obtiene mediante la adaptación o corrección fiscal del resultado contable.

Es decir, habrá, sobre todo, gastos que son tales para la sociedad y por tanto contabilizados como tales, pero no lo serán o lo serán de otra forma desde el punto de vista fiscal.

Las principales “correcciones” son:

- 1) Amortizaciones fiscalmente admisibles o no admisibles. Amortización libre o acelerada.
- 2) Incrementos y pérdidas de valor de elementos patrimoniales. Corrección monetaria y periodificación.
- 3) Provisiones para gastos y riesgos.
- 4) Gastos que las normas disponen no sean deducibles fiscalmente.
- 5) Reglas de valoración de mercado; en operaciones intersocietarias; y operaciones “vinculadas”.
- 6) Cambios de residencia fiscal. Operaciones con casa matriz, y “paraísos fiscales”.

- 7) Criterios de imputación temporal fiscal distintos al contable.
- 8) Periodificación de ingresos; gastos o incrementos de patrimonio.
- 9) Subcapitalización de entidades no residentes o filiales de no residentes, si bien no se aplica a filiales o subsidiarias de empresas de la U.E. con algunas excepciones.

La base imponible, resultado de esa “adaptación” puede ser positiva o negativa.

Si la base imponible es positiva, se le puede compensar con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Y estas últimas se pueden compensar de las positivas durante quince años.

Veamos a continuación con un poco más de detalle las “correcciones fiscales” citadas:

3.2.1. Amortizaciones.

Hay determinados “gastos” que realmente no lo son, pues no se consumen inmediatamente, sino que tienen una duración de uso más o menos prolongada y, por lo tanto, son amortizables.

El Código de Comercio y el Plan General Contable establecen los criterios de amortización.

Sin embargo, solamente serán deducibles a efectos fiscales las amortizaciones realizadas respetando la normativa fiscal, las tablas de amortización incluidas, fundamentalmente, en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Los criterios que se admiten son:

- a) Amortización de porcentaje constante.
- b) Amortización lineal de valor de adquisición.
- c) Amortización por el método de “números dígitos”.

- d) Planes especiales de amortización aprobados por Hacienda.
- e) En algunos casos, las amortizaciones libres o aceleradas, tales como las de las “empresas de reducida dimensión” o en determinados activos como los afectos a actividades de investigación y desarrollo, a la actividad minera, etc.

Caso Práctico 2.

Se trata de amortizar por el sistema de porcentaje constante una maquinaria cuyo coeficiente máximo de amortización por tablas es del 15% y su periodo máximo de amortización es de 10 años. Su valor de adquisición es de 100.000 euros, siendo el periodo elegido por el sujeto de siete años.

Solución Caso Práctico 2.

Habrá que comprobar que el periodo escogido por la sociedad está dentro los límites exigidos:

- Límite superior 10 años (el fijado en las tablas)
- Límite inferior 6,66 años (100/15)

Por tanto, que sí está dentro de los límites.

El coeficiente a ponderar será el resultado de dividir 100 entre el número de años escogidos. Dicho coeficiente será: $100/7 = 14,28\%$

La ponderación a aplicar será la correspondiente a un periodo comprendido entre cinco y ocho años, es decir, 2, por lo que el coeficiente de amortización será:

$$14,28\% \times 2 = 28,56\%$$

Por tanto, la amortización por este sistema de amortización será:

| Año | Base amortización | Amortización | Pendiente amortización |
|-----|-------------------|--------------|------------------------|
| 1 | 100.000 | 28.560 | 71.440 |
| 2 | 71.440 | 20.403 | 51.037 |
| 3 | 51.037 | 14.576 | 36.461 |
| 4 | 36.461 | 10.413 | 26.048 |
| 5 | 26.048 | 7.439 | 18.609 |
| 6 | 18.609 | 5.314 | 13.295 |
| 7 | 13.295 | 13.295 | 0 |

3.2.2. Incrementos de Valor de Elementos Patrimoniales.

Cuando, como consecuencia de una transmisión, se ponga de manifiesto un mayor valor de un activo afecto a la actividad, este mayor valor será gravado en el impuesto, de forma similar a lo que ocurre en el IRPF.

Ahora bien, no se hace siempre como se realizaría contablemente, es decir, restando al valor de venta el de compra y las amortizaciones, sino que, además y para bienes inmuebles exclusivamente, se aplica un “coeficiente de depreciación monetaria”. Este coeficiente trata de actualizar el valor del bien teniendo en cuenta la inflación o depreciación monetaria, por lo que actualmente los coeficientes suelen ser muy bajos.

Dicha plusvalía puede minorarse fiscalmente si se realiza una reinversión con ciertos requisitos y condiciones. La minoración consiste en una deducción del 20% de la plusvalía imputada en la base del impuesto, a practicar en la cuota. Con esta reducción se equipara al tributo pagado por las Sociedades Patrimoniales por aquellos activos que se transmitan con más de un año de permanencia en el activo de la sociedad y con las plusvalías o ganancias patrimoniales del IRPF, también con más de un año.

Es de hacer notar que, en el caso de las sociedades “normales” para gozar de este beneficio se requiere la reinversión, cosa que no ocurre en los otros dos casos tratados, en el del IRPF o el de las sociedades patrimoniales.

3.2.3. Provisiones.

Las principales provisiones previstas fiscalmente son las de fallidos. Se exige que para poder provisionar se cumpla alguna de las condiciones que se señalan a continuación:

- a) Que la deuda haya sido reclamada judicial o arbitralmente.
- b) Que haya transcurrido más de seis meses del vencimiento del plazo de cobro.
- c) Que el deudor esté en situación concursal o procesado por alzamiento de bienes.

La deuda debe estar contabilizada correctamente y no será deducible en caso de créditos garantizados.

3.2.4. Gastos no Deducibles.

Como hemos señalado al principio, algunos gastos que lo son contablemente, no lo son fiscalmente.

Entre ellos podemos citar la propia cuota del Impuesto sobre Sociedades, los recargos, multas y sanciones o las retribuciones de los fondos propios y los donativos o liberalidades.

No se entiende por liberalidad o donativo las “atenciones tradicionales al personal” (cestas de navidad, etc.) ni los gastos de representación (viajes, comidas de empresa, atenciones a clientes y proveedores, etc.) siempre que estén “relacionadas con la venta”.

3.2.5. Reglas de Valoración de Mercado.

Aunque, en principio, las operaciones se realizan por el valor del mercado, debemos de tener en cuenta cuando se realizan entre la empresa y sus administradores (socios o familiares) y otras empresas relacionadas, se trata de las denominadas “operaciones

vinculadas”. Dichas operaciones podrían enmascarar valoraciones no reales, no de mercado, que beneficiasen a la sociedad reduciendo la base imponible de forma ficticia.

Caso Práctico 3.

Las sociedades X y Z se encuentran vinculadas entre sí. Mientras que X se dedica a la fabricación de estanterías, Z vende e instala dichas estanterías.

En el presente ejercicio, X vende a Z estanterías por importe de 1.000.000 euros, cuando su precio en condiciones normales de mercado hubiese sido de 500.000 euros, siendo los costes de fabricación de 250.000 €. Por su parte, Z las revende e instala por importe de 1.500.000 euros.

Solución Caso Práctico 3.

En este caso, las bases imponibles de ambas entidades serían:

Sociedad X:

| | |
|-----------------------|----------------|
| Ventas | 1.000.000 |
| Costes | -250.000 |
| Base imponible | 750.000 |

Sociedad Z:

| | |
|-----------------------|----------------|
| Ventas | 1.500.000 |
| Costes | -1.000.000 |
| Base imponible | 500.000 |

Se puede apreciar que se produce un traspaso de beneficios desde Z a X, pero no hay diferimiento en el pago del IS, puesto que ambas entidades tributan a los tipos del 30% para los primeros 120.102,41€, y del 35% el resto. Consecuentemente, lo que no paga X lo paga Z en el mismo ejercicio y, por tanto, no podrá aplicar las reglas de valoración de las operaciones vinculadas.

Caso Práctico 4.

Pero suponiendo que X tuviese pendiente de compensación del ejercicio anterior una base imponible negativa de 300.000 euros.

Solución Caso Práctico 4.

La tributación sería:

Sociedad X:

| | |
|-------------------------|----------------|
| Ventas | 1.000.000 |
| Costes | -250.000 |
| Base imponible negativa | -300.000 |
| Base imponible | 450.000 |

Sociedad Z:

| | |
|-----------------------|----------------|
| Ventas | 1.500.000 |
| Costes | -1.000.000 |
| Base imponible | 500.000 |

Ahora bien, si aplicásemos los precios normales de mercado, la tributación hubiese sido:

Sociedad X:

| | |
|-------------------------|----------|
| Ventas | 500.000 |
| Costes | -250.000 |
| Base imponible negativa | -250.000 |
| Base imponible | 0 |

Compensaría, como máximo, el importe de los resultados positivos del ejercicio, quedando pendientes de compensación 50.000 euros para ejercicios futuros.

Sociedad Z:

| | |
|-----------------------|----------------|
| Ventas | 1.500.000 |
| Costes | -1.000.000 |
| Base imponible | 500.000 |

Se puede observar que, aplicando precios de mercado, la base imponible que en conjunto tributará en el ejercicio será de 950.000 euros, mientras que aplicando los precios fijados entre X y Z asciende a 500.000 euros, por lo que la Administración podrá aplicar la regla de valoración de operaciones vinculadas al producirse un diferimiento en el pago del IS.

3.3. Tipo Impositivo.

El tipo general es el 35%. Pero existen tipos impositivos especiales, como el de la Empresa de Reducida Dimensión (30% hasta 120.102,41€, el resto al 35%), Sociedades Patrimoniales (40% para la base imponible general y 15% para la base imponible especial), Cooperativas (20% y 25%).

3.4. Deducciones en la Cuota.

La cuota íntegra, que es el resultado de aplicar a la base imponible el correspondiente tipo de gravamen, puede ser reducida por una serie de deducciones.

Las que consideramos más importantes son:

- Deducciones por doble imposición, tanto intersocietaria, como interna o internacional.
- Deducciones por I + D; innovación tecnológica; gastos e inversiones en Internet; comercio electrónico, y nuevas tecnologías de la información y comunicaciones 30% / 50%.en I + D. En procesos de innovación 10%.
- Deducciones por inversiones en aprovechamiento de energías renovables y procesos de protección medioambiental (10%).
- Deducción por Internet y nuevas tecnologías de la información y comunicaciones (10% a Empresa de Reducida Dimensión).
- Deducción del 50% en el caso de cooperativas especialmente protegidas.
- Deducciones por creación de empleo. (para minusválidos especialmente).
- Deducción por Formación del Personal (5%).
- Apoyo a iniciativas de expansión en mercados exteriores.
- Deducciones de producción cinematográfica y de Editoriales.
- Donativos a Fundaciones y otras Instituciones sin ánimo de lucro o de utilidad pública. Apoyo al Patrimonio cultural, histórico y artístico.
- Deducción del 10% por contribuciones empresariales a Planes de Pensiones.
- Deducción del 20% citado de la base por incremento de patrimonio derivado de enajenación de activos con reinversión.
- Deducciones por inversiones y actividades productivas en Canarias, Ceuta y Melilla.

- Deducciones por inversiones específicas en determinadas zonas y ejercicios , como por ejemplo, Año Xacobeo, Salamanca Capital Cultural, Copa América en Valencia, Forum de las Culturas de Barcelona, etc.
- Deducciones por donativos a determinadas entidades y por cantidades destinadas a Programas de Mecenazgo.

3.5. Liquidación.

Realizadas las deducciones, en un caso, de la cuota íntegra, el resultado será una “cuota líquida” que es el importe que deberemos pagar por este impuesto en el ejercicio económico correspondiente.

Ahora bien, la sociedad o entidad habrá sufrido o realizado algunas “retenciones a cuenta” y “pagos fraccionados”.

3.5.1. Las Retenciones a Cuenta.

Son aquellas que realizan a la entidad y en su nombre, los terceros. Así, los rendimientos de capital mobiliario (intereses, dividendos, etc.) son retenidos por el pagador e ingresados, a nombre de la sociedad o entidad, en la Hacienda Pública. Igual que ocurre con retenciones de arrendamientos, etc.

3.5.2. Los Pagos Fraccionados.

Son pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que realiza el propio sujeto. Dichos pagos deberán realizarse en abril, octubre y diciembre y caben dos métodos:

- Uno, el más usual, es que se ingresa el 18% de la cuota líquida del último ejercicio.

- El otro, obligatorio para las grandes empresas (a partir de 6.010.121,04€) y voluntario para las demás, que deberán acogerse a este sistema mediante presentación del modelo 036, liquidarán en función de los resultados del ejercicio que están declarando.

Restados dichos pagos a cuenta de la cuota líquida, resultará una cantidad a ingresar o a devolver, que el sujeto pasivo deberá realizar mediante autoliquidación.

3.6. Regímenes Especiales.

Podemos señalar los siguientes regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades:

- Régimen General del Impuesto de Sociedades.
- Régimen de Grandes Empresas. (facturación superior a 6.010.121,04 € = 1.000 MM. Pts.)
- Régimen de Empresas de Reducida Dimensión.
- Régimen de Sociedades Patrimoniales (A partir del ejercicio 2.003).
- Régimen de Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas (Transparencia fiscal absoluta. Se mantiene)
- Régimen de Sociedades dedicadas exclusivamente al Arrendamiento de Viviendas (a partir del 26-4-2.003)
- Régimen de Declaración Consolidada de Grupos de Sociedades.
- Régimen de Cooperativas Protegidas o Especialmente Protegidas.
- Régimen de Entidades parcialmente exentas (Fundaciones; Asociaciones y demás entidades sin ánimo de lucro)
- Regímenes sectoriales especiales.
- Régimen de fusiones, absorciones y escisiones.

- Régimen Fiscal Canario (REF Régimen General).
- Régimen de la Z. E. C. de Canarias (“*off shore*”).
- Regímenes Forales (País Vasco y Navarra).
- Régimen de Entidades Navieras. Estimación objetiva de bases, en función del Tonelaje.

Veamos algunos de estos regímenes por su importancia:

3.6.1. Régimen de Empresas de Reducida Dimensión.

Son empresas que tienen una facturación “reducida”. Así para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2005, se podrán acoger aquellas que hayan facturado hasta 8 millones de euros.

Estas empresas tienen las siguientes ventajas:

- a) Tipo de gravamen: hasta 120.102,41 € de beneficios tributa al 30%. El exceso al 35%.
- b) Amortización libre de “pequeñas inversiones”. Hasta 601,01 € de inversiones unitarias son libremente amortizables con un límite al año de 12.020,24 €.
- c) Amortización por creación de empleo. Por cada unidad de empleo de incremento de plantilla que creen o se comprometan a crear en los 24 meses siguientes, pueden amortizar libremente hasta 120.000 €, desde el 1 de enero de 2005.
- d) Amortización acelerada. Las inversiones en activos fijos nuevos pueden amortizarse multiplicando por 2 las tablas normales de amortización, a partir de 1 de enero de 2005. O lo que es lo mismo, un 100% más de lo que las tablas permiten.
- e) Las dotaciones para insolvencias pueden ser del 1% del saldo de deudores.

- f) Las ganancias o incrementos patrimoniales tienen una deducción del 20% en la cuota.
- g) Inversiones en nuevas tecnologías e internet, incluyendo adquisición de equipos y de software y formación de personal tendrán una deducción del 10% de la cuota.
- h) Exención de las tasas judiciales en materia civil, mercantil y administrativa.

3.6.2. Transparencia Fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico, de las Agrupaciones Europeas de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas.

Desaparecida la transparencia fiscal para las sociedades de mera tenencia de bienes, de profesionales y de artistas y deportistas, permanecen, sin embargo, para las entidades del epígrafe. Estas no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, aunque vienen obligadas a declarar por el mismo. Pero las bases positivas o negativas de dicho impuesto se imputan a los socios (empresarios o profesionales) de las mismas.

3.6.3. Sociedades Patrimoniales.

Las anteriores sociedades de mera tenencia de bienes han pasado a ser Sociedades Patrimoniales.

Para considerarse como tales tienen que cumplir, al menos durante noventa días, y simultáneamente los siguientes requisitos:

- a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas.
- b) Que más del 50% del capital pertenezca directa o indirectamente hasta un máximo de diez socios o a un grupo familiar.

El régimen tributario de estas sociedades es:

- a) Tributan por Impuesto de Sociedades, pero según las normas del IRPF para determinar la base imponible, pero sin poder aplicar los “*coeficientes reductores*” sobre ganancias patrimoniales de bienes adquiridos antes del 31-12-1.994.
- b) Cuando tengan ingresos por arrendamientos de viviendas se beneficiarán de la nueva reducción al 50% establecida en el IRPF, en ciertas condiciones. Podrán deducirse de la cuota los conceptos establecidos para el IRPF que son limitativos y deben referirse a los inmuebles arrendados.
- c) En caso de tener inmuebles no arrendados, ni afectos a actividades económicas, deben imputarse rentas como en el IRPF.
- d) Pueden tener actividades económicas, en cuyo caso su rendimiento se calculará según el Régimen de Estimación Directa del IRPF.
- e) Tipo de gravamen. Para la parte general de la Base (rendimientos normales, una vez deducidos los gastos previstos en las normas del IRPF), el tipo será del 40%. Para la parte especial de la Base (incrementos positivos de patrimonio), el tipo será del 15%.
- f) Los beneficios que la Sociedad Patrimonial distribuya a sus socios personas físicas, en forma de dividendos, reservas, etc. no se integrarán en la base del IRPF, si bien, para los socios que sean sociedades existe otro régimen menos interesante.
- g) En la venta o enajenación por sus socios de las acciones o participaciones de Sociedades Patrimoniales, el incremento de patrimonio gravable será la diferencia entre:
 - Valor de Transmisión, que es el teórico según el último Balance, sustituyendo los valores contables de los bienes patrimoniales por el valor que les correspondería según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

- Valor de Titularidad, suma del precio de adquisición y de las reservas procedentes de beneficios no distribuidos por la sociedad.
- h) No se aplica a estas sociedades la exención en Impuesto sobre Patrimonio, ni las bonificaciones establecidas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Lo que tiene gran trascendencia para empresas familiares.

3.7. Cuestiones.

| | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| En el Impuesto sobre Sociedades el rendimiento neto se obtiene mediante la aplicación del régimen de índices o módulos | V <input type="checkbox"/> | F <input type="checkbox"/> |
| La compra de un ordenador es una adquisición amortizable | V <input type="checkbox"/> | F <input type="checkbox"/> |
| En el Impuesto sobre Sociedades, todos los gastos son deducibles | V <input type="checkbox"/> | F <input type="checkbox"/> |
| Son “operaciones vinculadas” las realizadas entre la empresa y sus administradores (socios o familiares) y otras empresas relacionadas | V <input type="checkbox"/> | F <input type="checkbox"/> |
| El tipo impositivo general en el IS es el 40% | V <input type="checkbox"/> | F <input type="checkbox"/> |
| En las sociedades de reducida dimensión el tipo de gravamen es: hasta 120.102,41 € de beneficios tributa al 30%. El exceso al 35%. | V <input type="checkbox"/> | F <input type="checkbox"/> |
| Son sociedades patrimoniales las antiguas sociedades de mera tenencia de bienes. | V <input type="checkbox"/> | F <input type="checkbox"/> |

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

4.1. Introducción.

Este impuesto es indirecto y de carácter neutral y grava el consumo.

Ya vimos las diferencias entre impuestos directos e indirectos. El IVA es el indirecto por antonomasia.

Decimos que es neutral en tanto en cuanto lo es para empresarios y profesionales, es decir, para los sujetos pasivos que son los obligados a recaudar este impuesto y liquidarlo e ingresarlo en la Hacienda Pública. Pero no grava a dichos sujetos pasivos, sino a los consumidores finales, que son los que pagan el impuesto.

Otra “neutralidad” de este impuesto es la que se establece para las que podríamos llamar “operaciones exteriores”, ya que las entregas “intracomunitarias” y las exportaciones a terceros países que no son de la UE tienen lo que se denomina “IVA cero”. Es decir, que la venta del exportador español no es gravada con IVA, que lo será en el país de destino al tipo que en ese país se aplique a esa entrega de bienes o prestación de servicios.

Con ello no se produce “competencia fiscal” entre países, de modo que si el tipo es superior en Francia, si el producto español se vendiese con el tipo español resultaría más competitivo que el mismo producto francés. Pero si, como en la realidad sucede, el producto español accede al mercado francés con tipo cero y se le aplica el IVA al tipo francés, ambos productos tendrían de la misma carga tributaria. Con ello se produce la “neutralidad exterior”.

4.2. Sujetos Pasivos.

Como se ha señalado, son sujetos pasivos los empresarios o profesionales pero no son “contribuyentes” en el sentido de “soportadores” del gravamen.

4.3. Operaciones No Sujetas.

La no sujeción a un impuesto significa básicamente que no se encuentra el hecho imponible sujeto a ese impuesto, aunque pueda estarlo a otro.

Por ejemplo, el pago de un salario a un trabajador no está sujeto al IVA, pero sí al IRPF.

Otra importante operación no sujeta al IVA es la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a otra persona física o jurídica que continúa la actividad. Pero en caso de que, con la transmisión en bloque de la empresa o negocio hubiera algún inmueble, este tributaría por el ITP y AJD.

4.4. Operaciones Sujetas.

Están sujetas las entregas de bienes o prestación de servicios realizados por empresarios y profesionales, incluido el autoconsumo.

Caso Práctico 5.

| | | | |
|------------------------------------------|------------------|--|-----------------|
| Venta productos, | 300.000 € | | IVA |
| Compras | | | |
| Semillas y fertilizantes (7%) | 120.000 € | | 8.400 € |
| Agua para riego (7%) | 30.000 € | | 2.100 € |
| Personal (0) | 60.000 € | | 0 € |
| Comunidad regantes (0) | 6.000 € | | 0 € |
| Compra de tractor y utensilios (16%) | 30.000€ | | 4.800 € |
| Veterinarios y otros serv. Agrarios (7%) | 12.000 € | | 840 € |
| | <u>258.000 €</u> | | <u>16.140 €</u> |

Solución Caso Práctico 5.

En el régimen general

- Al tipo general: $300.000 \text{ €} \times 16\% = 48.000 \text{ €}$. Dicha cantidad se le repercutirá a los adquirentes de bienes o servicios. Al liquidar el empresario o profesional, le restará el IVA soportado, 16.140 €. Luego, el empresario o profesional ingresará en la Hacienda Pública la diferencia, 31.860 €
- Si son productos alimenticios, etc. 7% de $300.000 \text{ €} = 21.000 \text{ €} - 16.140 \text{ €}$ de IVA soportado = 4.860 € a ingresar por el empresario o profesional.
- Otros productos alimenticios de primera necesidad al 4% (pan, harinas y cereales, leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas y tubérculos). $(300.000 \times 4\%) = 12.000 \text{ €} - 16.140 \text{ €}$ de IVA soportado = - 4.140 €, que al ser cantidad negativa o, lo que es lo mismo, soportada mayor que la repercutida, será devuelto por la Hacienda Pública.

4.5. Operaciones Exentas.

Los siguientes tipos de operaciones están sujetas pero exentas. Ello significa que la operación debería ser gravada, pero el legislador fiscal ha decidido que no lo sea. Es decir, el hecho imponible se produce y se sujeta al impuesto, pero se “exime” de su pago.

La exención es una ventaja para el consumidor final, al que el bien o servicio resultará más barato, pero no al empresario o profesional que se convierte en un consumidor final.

Con un ejemplo se puede entender mejor seguramente:

Un establecimiento hospitalario adquiere bienes y servicios por valor de 100 millones y en su actividad produce un valor añadido de 150 millones más.

Los servicios hospitalarios están exentos del Impuesto, impidiendo así la deducción de las cuotas soportadas, que se trasladarán al precio.

Liquidación en millones:

| | | | |
|---------------|-----|-----------------------|-----|
| Compras | 100 | Facturación: | |
| IVA 16% | 16 | Coste (Compras) | 100 |
| Total | 116 | Valor Añadido | 150 |
| | | Imp. Traslado | 16 |
| | | Total | 266 |

Si los servicios sanitarios no estuviesen exentos, la facturación sería:

| | |
|-----------------------|-------|
| Costes (Compras)..... | 100 |
| Valor Añadido..... | 150 |
| IVA 16%..... | 40 |
| | <hr/> |
| | 290 |

Diferencia de ambas facturaciones: $290 - 266 = 24$

Los destinatarios obtienen el beneficio de la exención correspondiente al valor añadido del hospital (24), pero no del relativo a las adquisiciones (16), que soportan en el precio.

Normalmente, cuando algunas operaciones están exentas, existe una sujeción al ITP y AJD, tales como las transmisiones de inmuebles o arrendamientos de viviendas.

4.6. Tipos de Gravamen.

El tipo **general es del 16%**. Este tipo se aplica a todas las entregas o prestaciones de servicios que no tengan expresamente establecido un tipo especial. Es decir, salvo que claramente debe aplicarse otro tipo, en cuyo caso se aplicará éste.

Pero existen otros dos tipos:

Tipo reducido del 7%.

Se aplica a la alimentación, inputs agrarios, transportes, hostelería, hospedaje, deportes y espectáculos en general, así como primeras ventas de vivienda y obras de reforma de las mismas, etc.

Tipo súper reducido del 4%.

Para alimentación básica (pan, harinas, leche, huevos, frutas, verduras y hortalizas) medicamentos para personas, revistas y periódicos, determinadas viviendas en determinadas condiciones, etc.

4.7. Liquidación del IVA.

Existen varios regímenes de liquidación de los que vamos a ver algunos de ellos:

4.7.1. Régimen General.

Como hemos señalado, el IVA es un impuesto neutral, en cuanto que grava al consumidor y no al sujeto pasivo, empresario o profesional. En este régimen general se percibe claramente esta neutralidad.

Así el sujeto pasivo repercute el IVA a la entrega de bienes o prestación de servicios que realiza. Y soporta el IVA en las adquisiciones de bienes o servicios. Cada vez que liquida el IVA a la Hacienda Pública, resta de las repercusiones realizadas los IVAs soportados, ingresando, devolviéndosele o compensándosele la diferencia. De modo que se resarcirá el IVA soportado descontándolo del repercutido. Veamos otro ejemplo:

VENTAS

PRODUCTOS 200.000 €

Al tipo general 16% = 32.000 € de IVA repercutido.

Al tipo del 7% = 14.000 € de IVA repercutido.

Al tipo del 4% (pan, harinas y cereales, leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas y tubérculos). 8.000 € de IVA repercutido.

COMPRAS

| | BASE | IVA |
|----------------------------|-----------------|------------|
| Productos para transformar | 80.000 € | 12.800 € |
| Personal (0) | 60.000 € | 0 € |
| Servicios y suministros | 30.000 € | 4.800 € |
| Otros gastos deducibles | 12.000 € | 1.920 € |
| Inversiones | 50.000 € | 8.000 € |
| | 232.000 € | 27.520 € |

LIQUIDACIÓN

Al 16% = 32.000 IVA repercutido – 27.520 IVA soportado = 4.480 € IVA a ingresar.

Al 7% = 14.000 € IVA repercutido – 27.520 € IVA soportado = - 13.520 € a compensar o devolver por la Hacienda Pública.

Al 4% (pan, harinas y cereales, leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas y tubérculos). 8.000 € IVA repercutido – 27.520 € IVA soportado = - 19.520 € a devolver o compensar

Ahora bien, no todas las cuotas soportadas son total o parcialmente deducibles, como es el caso de los automóviles de empresa, gastos de relaciones públicas, gastos suntuarios, etc.

También, en el caso de inversiones la reducción está sujeta a que el elemento invertido permanezca en la actividad un plazo mínimo de cuatro años, excepto los inmuebles que son diez.

4.7.1.1. Sujetos Pasivos Obligados a Tributar en el Régimen General.

- Las sociedades, salvo que tengan un régimen especial.
- Los profesionales y artistas sujetos al IVA.
- Los agricultores individuales que no estén en el Régimen Simplificado o en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería o Pesca.
- Las Comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica que no están en otros regímenes.

4.7.1.2. Deducción de Cuotas Soportadas con Anterioridad al Inicio de la Actividad.

Puede suceder que, antes de iniciar la actividad empresarial o profesional, se estén realizando gastos, inversiones o aprovisionamientos para dicha actividad. Pues bien,

dándose de alta provisionalmente, mediante el modelo 036 que permite dicha opción de IVA, se pueden, incluso, solicitar los IVAs soportados con anterioridad al inicio, propiamente dicho, de la actividad.

4.7.1.3. Obligaciones Tributarias para Poder Deducirse el IVA.

1) Emitir y exigir factura. El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29 de noviembre) ha modificado la normativa relativa a la facturación, no solo para el IVA, sino también a efectos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades.

Para que la factura dé derecho a deducción en el IVA debe tener, como mínimo, los siguientes requisitos:

- a) Deben incluir la expresión “factura”.
- b) Debe incluir la fecha de expedición, así como el periodo por el cual se factura, si fuese diferente al de la fecha. Por ejemplo, es usual que si unos servicios son prestados durante un mes, se indique qué mes y la fecha en que se emite la factura, por ejemplo a final del mismo mes.
- c) Una numeración correlativa de las facturas que coincida en su correlación con la correlación de fechas. Así, no podrá emitirse la factura nº 1 el 1 de marzo, habiendo facturas anteriores de enero y febrero.

Pero pueden existir varias series de facturas. Por ejemplo, por cada actividad que realice el sujeto pasivo.

También podrán existir las denominadas “facturas rectificativas”, que son las que sustituyen a las “normales”, que deberán ser emitidas con serie y numeración diferenciada y en libro específico.

- d) Datos completos, tanto del que emite la factura como del que la recibe. Dichos datos han de ser al menos el nombre o razón social, domicilio y CIF o NIF de ambos.

- e) Descripción sucinta de la operación gravada, que incluirá cantidades y precios unitarios, en su caso.
 - f) Si hay descuentos o recargos.
 - g) Especificación del importe de la contraprestación y su base imponible. Tipo aplicado. Cuota resultante. No se admite “IVA incluido”. Los “tiques”, por ejemplo, no dan derecho a deducción del IVA.
 - h) Importe total de la factura.
 - i) Aunque no es preceptivo para el IVA, en las facturas que conlleven retención del IRPF o Impuesto sobre Sociedades, se debe incluir dicha mención.
- 2) Guardar las facturas recibidas y copia de las emitidas, al menos durante seis años.
- 3) Incluirse en los libros de IVA que son:
- Libro de facturas emitidas
 - Libro de facturas recibidas
 - Libro de bienes de inversión
 - Libro de determinadas operaciones intracomunitarias.
- 4) Presentar en Hacienda las declaraciones – autoliquidaciones, normalmente trimestrales, mediante el modelo 300, así como el resumen anual, modelo 390.
- 5) Presentar el resumen de Operaciones con Terceros, modelo 347.
- 6) Presentar el modelo 349, se si realizan operaciones intracomunitarias.

4.7.1.4. La Regla de Prorrata.

Dentro del régimen general, cuando un sujeto está realizando actividades exentas y no exentas, deberá aplicar la denominada “regla de prorrata”, como por ejemplo una sociedad inmobiliaria que alquila locales (con IVA) y viviendas (sin IVA).

En estos casos el sujeto no puede deducirse todo el IVA soportado en las adquisiciones sino la proporción de la facturación con IVA sobre la facturación total,

$$\text{PRORRATA} = \frac{\text{Facturación con IVA} \times 100}{\text{Facturación total}}$$

Como ocurre con las operaciones exentas, la parte no deducida se computa como gasto.

4.7.2. Régimen Simplificado.

Este régimen de IVA está muy relacionado, es prácticamente paralelo, al régimen de estimación objetiva por módulos del IRPF. De modo que si estamos en el régimen de estimación objetiva del IRPF, estaremos, con toda probabilidad, en el régimen simplificado de IVA y viceversa. Hasta el punto que la opción de abandonar el régimen de estimación objetiva del IRPF conlleva abandonar así mismo el simplificado del IVA.

Este régimen funciona también como el del IRPF de estimación objetiva. Se “presumen” unos IVAS que el sujeto irá ingresando trimestralmente a través del modelo 310. En el último trimestre cabe, en algunos casos y con determinadas condiciones, deducir los IVA de inversiones y algunas compras, por lo que podrá resultar una cuota a devolver.

La ventaja de éste régimen es que no hay que emitir facturas, salvo que el adquirente sea sujeto por ser sujeto. Y tan solo debe conservar facturas del IVA soportado si desea poder deducírselas, si es el caso.

4.7.3. Recargo de Equivalencia.

Especialmente previsto para el comercio minorista.

Como en el régimen simplificado, no están obligados a expedir factura salvo que lo solicite el adquirente por ser sujeto, ni a llevar libros.

Pero, además, no viene ni siquiera obligado a realizar declaraciones. Son sus proveedores los que las realizan, añadiendo al IVA que corresponda otro “recargo”. Así al 16% se le suma un 4% más, a las operaciones al 7%, un 1% más y a las de 4% un 0,5% más.

Están obligatoriamente en este régimen, que no es renunciable, las personas físicas o entes sin personalidad, cuyas ventas, al menos en un 80% se realicen a particulares, que estén dados de alta en comercio minorista y que no pertenezcan a sectores expresamente excluidos (joyería, automóvil, etc.)

4.7.4. Régimen Especial Agrario.

En este, son los clientes del agricultor los que le compensan con un 7% (para el caso ganadero o pesquero) o en 8% (agrícola o forestal) de las compras que realizan al agricultor. Con dichos porcentajes, el agricultor se ve compensado del IVA soportado. Así, si el importe de los productos agrarios vendidos es de 1.000 €, el agricultor percibirá 1.080 €.

Consecuentemente, el agricultor no tiene que realizar declaraciones ni liquidaciones ni viene obligado a emitir factura.

Solo pueden estar sujetos a este régimen los sujetos que se dediquen a la actividad agraria sin transformación o comercialización, que sean personas físicas y cuyo nivel de ventas no supere 450.000 €. Y las compras 300.000 €. También es condición que no esté sujeto al régimen simplificado.

IVA REGIMEN ESPECIAL AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA

$300.000 \text{ €} \times 8\% = 24.000 \text{ €}$ (agrícola o forestal).

El agricultor percibirá 324.000 €

$300.000 \text{ €} \times 7\% = 21.000$ (ganaderos o pesqueros).

El agricultor percibirá 321.000 €

4.7.5. Otros Regímenes.

Existen otros regímenes especiales tales como el de bienes usados, antigüedades y coleccionismo, agencias de viajes, del oro de inversión y ventas por medios telemáticos, por sujetos no establecidos en la UE.

5. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

5.1. Introducción.

Como de su título se infiere, este es un impuesto que grava las transmisiones de patrimonio y los actos jurídicos realizados en determinados documentos. Pero también las operaciones societarias.

5.2. Transmisiones Onerosas.

Cuando una transmisión no está sujeta a IVA (ni a donaciones o sucesiones) estará, en principio, sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El tipo es del 6% ó 7%, según la Comunidad Autónoma en que se produzca, para las transmisiones de bienes inmuebles y derechos reales. Y del 4% para bienes muebles o automóviles.

Tiene gran trascendencia la valoración, que es la base imponible y que suele ser fuente de conflictos entre sujetos pasivos y Comunidades Autónomas, a las que ha sido cedido este impuesto.

5.3. Operaciones Societarias.

Se grava la constitución, aumento de capital, transformación y disolución de sociedades. La base es el capital aportado o devuelto y el tipo es del 1%.

5.4. Actos Jurídicos Documentados.

Existen dos modalidades:

- 1) Timbre.- Entre los que se encuentran las letras de cambio o los arrendamientos de vivienda.
- 2) Modalidad gradual.- Que grava las escrituras y demás documentos tales como:
 - i. Escrituras de constitución
 - ii. Escrituras de modificación y cancelación de hipotecas
 - iii. Escrituras de declaración de Obra Nueva o División Horizontal.
 - iv. Compras de inmuebles sujetos a IVA.

Y en general, toda escritura o documento que tenga por objeto cosa valuable y deba inscribirse en Registros Públicos.

El tipo impositivo fluctúa entre al 0,5 y el 1% según Comunidades Autónomas.

Ejemplo:

Un sujeto compra una vivienda nueva por 100.000 €. Al ser de nueva construcción, la transmisión está sujeta al IVA, al tipo del 7%, cantidad que repercutirá el promotor o constructor inmobiliario e ingresará en la Hacienda Pública, como hemos visto al tratar del IVA.

Aparte de los 7.000 € que pagará por el IVA, tendrá que liquidar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

1% de 100.000 € por el concepto de Acto Jurídico Documentado, al realizar la compra en escritura inscribible en el Registro de la Propiedad. Es decir, 1.000 €

5.5. Cuestiones.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados incluye la sujeción de las operaciones societarias, tales como el aumento y reducción de capital social. V F

Cualquier documento público que tenga acceso a un Registro Público está gravado por el concepto de Acto Jurídico Documentado. V F

BIBLIOGRAFÍA

- Introducción al Sistema Tributario español

Pérez, J ; Quintas, J; Sánchez, J.

5ª edición Centro Estudios Financieros

- IVA práctico 2005

Alfaro Gascón Orive

10ª edición Centro Estudios Financieros

- Todo Renta 2005

CISS

- Todo Sociedades 2005

CISS