



Fiscalidad y tributación de empresas

Programa de Creación y Consolidación de Empresas

José Antonio de Echagüe

Edición Marzo 2009



UNION EUROPEA
Fondo Social Europeo
El FSE invierte en tu futuro



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

Prólogo	2
Capítulo I. Fiscalidad y forma Jurídico mercantil	3
Capítulo II. Aspectos tributarios de la empresa.....	38
Capítulo III. Alta fiscal.....	55
Capítulo IV. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	60
Capítulo V. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y AJD	86
Capítulo VI. Retenciones fiscales a terceros	92
Capítulo VII. IRPF. Tributación de resultados empresariales.....	109
Capítulo VIII. Impuesto sobre Sociedades	128
Capítulo IX. Transmisión y Sucesión de la Empresa	159
Normativa Tributaria aplicable	170
Anexos: Normativa específica de Canarias, Ceuta y Melilla	

PRÓLOGO

El presente trabajo es el resultado de varios años de Cursos y Programas de Consolidación de Empresas, destinados a empresas y empresarios que, después de varios años de funcionamiento, requieren una revisión estratégica, o incluso un replanteamiento de su actividad.

Este objetivo explica que el examen de los diferentes impuestos y figuras tributarias no se ajuste a la metodología académica usual, sino más bien se haga siguiendo el tiempo y forma en que tales aspectos fiscales afectan a la actividad de la empresa.

Se inicia con una revisión de los aspectos jurídico-mercantiles que afectan de manera muy significativa a la tributación de la empresa y del empresario, como la estructura jurídico-mercantil, las relaciones empresa/propiedad y patrimonio, los grupos empresariales, y las formas de colaboración interempresarial, etc. Se incide de manera especial en las obligaciones de orden contable, tan íntimamente relacionadas con la fiscalidad, así como en las responsabilidades de empresarios y administradores.

Seguidamente se pasa, en Capítulo II, a dar una visión general de la tributación de la empresa y de las normas fiscales que le afectan, para analizar en los siguientes Capítulos el IVA, el ITP, las retenciones fiscales a terceros, la tributación del rendimiento empresarial en el IRPF y, finalmente, el Impuesto sobre Sociedades. El último Capítulo se dedica a una rápida visión de la transmisión de la empresa, bien en el seno de la familia o a favor de terceros.

Es de advertir que, dada la amplitud de la materia objeto de examen, es inevitable proceder a una simplificación importante, dejando de lado aspectos técnicos relevantes. Esta limitación, junto a lo cambiante de la normativa tributaria, es motivo de que el contenido del presente trabajo haya de ser tomado sino como un esquema general que sirva de guía en la adopción de decisiones empresariales. Pero no puede ser considerado como un manual de soluciones, ya que su contenido no puede, ni lo pretende, sustituir al estudio de los textos legales originales o a la consulta a un especialista, ante un problema concreto.

CAPÍTULO I

FISCALIDAD Y FORMA JURÍDICO MERCANTIL

Sumario. Formas Jurídicas Empresariales. Empresario Individual. Entidades sin personalidad jurídica propia. Sociedades mercantiles. Órganos de Administración. Formas societarias especiales. Sociedad Limitada versus Sociedad Anónima. Grupos Empresariales. Formas de cooperación interempresarial. 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”, sea o no de carácter familiar, 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 Jurídicas 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 un cuadro anexo se indican las formas más significativas.

En esencia, las diferentes formas jurídicas que puede adoptar la empresa se pueden agrupara 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 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 el cónyuge del empresario 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,

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.

b) Entidades sin personalidad jurídica propia

Con esta poco 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 % 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 marzo, una declaración informativa de resultados y partícipes referida al ejercicio anterior (modelo 184).

En Empresas Familiares, pero no solo en ellas, es 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.

Las notas diferenciales que por lo general animan a adoptar la forma de SL o de SA son evidentes.

- 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.
- 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 es lo que se llama “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 adecuadas.

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 en otros Impuestos)

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.

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.

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 retribución 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 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 laboral, 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) 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.

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)

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.

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 de 60.101,21 euros (10 M Pts), que puede desembolsarse en varios plazos, con un desembolso mínimo inicial del 25%. En la SL el capital mínimo es de euros 3.005,06 (0,5 M. Pts), y debe estar enteramente desembolsado. 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.
 - 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 cierren a partir del 12 de diciembre de 2008 no se computarán a estos

efectos las pérdidas por deterioro de inmovilizado, inversiones inmobiliarias y existencias (Real Decreto . Ley 10/2008, de 12 de diciembre)

- **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 detentan 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.

- **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.
- **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.

- **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 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.

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 un nuevo tipo societario sino una peculiaridad de la sociedad que puede adoptar cualquiera de las formas mercantiles o civiles existentes.

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 ente 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 y 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*”.

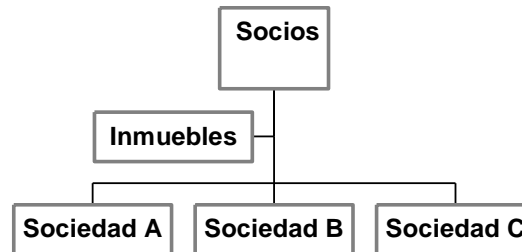
Este capítulo es tan amplio en sus connotaciones económico-financieras, mercantiles y tributarias, que poco podemos hacer en el ámbito de este trabajo que limitarnos a apuntarlo. Destacando su importancia.

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.

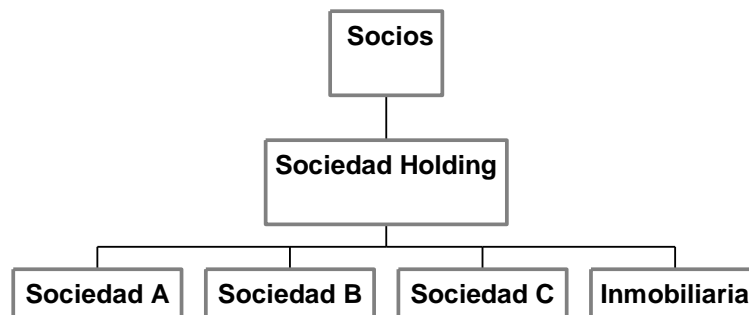
Básicamente pueden distinguirse algunas grades formas básicas.

- a) La llamada ***estructura lineal***. Una sociedad inicial constituye otra filial, que, a su vez, crea otra.

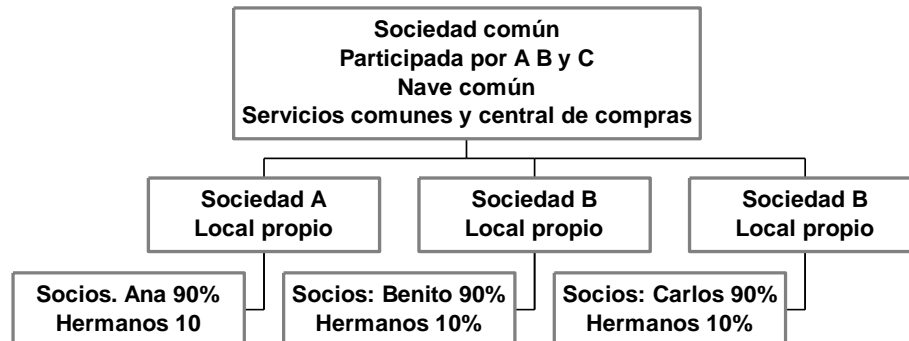
- b) La **estructura en peine**. Un propietario o un grupo de propietarios (frecuentemente de una familia) controlan varias sociedades de forma directa. Cada uno es socio o accionista de todas las sociedades en proporciones iguales o diferentes.



- 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 jurídico 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 tributaría 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. Es 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.

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*, en Madrid para el Estado Español. A efectos Comunitarios la Oficina está 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 de Contabilidad

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.

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

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).

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.

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: 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 concurren dos al menos de las siguientes circunstancias (vigentes en 2007)

- a) Activo superior a 2.373.997,81 €
- b) Importe neto de su cifra de negocio superior a 4.747.995,62 €
- c) Número medio de empleados superior a cincuenta.

En otro caso pueden presentar los estados financieros en forma *abreviada*.

Es de advertir que a partir del 1.1.2008 estos límites serán los siguientes:

Parámetros / Estados financieros	Balance y ECPN Abreviados €	Cuenta de P. y G Abreviada €
Suma partidas de Activo	2.850.000	11.400.000
Cifra neta de negocio	5.700.000	22.800.000
Número medio de trabajadores	50	250

Puede haber otros casos de auditoria obligatoria, incluso por así exigirlo cierto número de socios (al menos el 5%).

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). 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 destruyéndose originales.

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

NOTA: Con fecha 5 de julio de 2.007, el BOE publicó el texto de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable a las normas internacionales, que entró en vigor el 1 de enero de 2.008. Posteriormente se aprobaron el Plan general de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), y el Plan General de Contabilidad para Pymes (Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre).

CALENDARIO MERCANTIL SOCIETARIO

- (1) Hay sociedades que tienen ejercicios sociales que no coinciden con el año natural y por tanto cierran su contabilidad en otras fechas
- (2) En el caso de (1) este plazo es de tres meses a partir del cierre contable.
- (3) En el caso de (1) el plazo es de un mes a partir del término del plazo de formación de las cuentas. El plazo es de treinta días a partir de la celebración de la Junta

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”

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 (S.A., S. L.), 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 si 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, 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.
- 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 dispone:

“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.

La Ley 20/2007, de 11 de julio, conocida como Estatuto del Autónomo, 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”

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 CA.

El régimen fiscal de una empresa o empresario resulta muy determinado 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”, 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 las empresas: todas las de personas físicas y las sociedades que facturen menos de un millón de euros. Por tanto, no precisan este 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.
 - 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.

A) 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 en las Islas Canarias.
- IPSI, en Ceuta y Melilla, si reside 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.
- 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.

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 TC-1 y TC-2.

B) 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:

- Estimación Directa Normal (EDN).
- Estimación Directa Simplificada (EDS)
- 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 8 MM € 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.

C) 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). Sigue vigente a diversos efectos importantes, aunque desde el 1.1.2008 no existe el gravamen al tener una bonificación en la cuota del 100%.
- 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.

En el último capítulo de este trabajo se examinan los aspectos básicos de la transmisión de la empresa o de acciones o participaciones, así como el Impuesto sobre el Patrimonio y la tributación de la sucesión de la empresa familiar.

D) 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.
- Tasas de Cámaras de Comercio (todos los empresarios y empresas están incluidos, en principio, como electores de las mismas),
- Tasa Judicial por presentación de demandas en vía civil o administrativa.

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 después de recurrirse, se anulasen, la devolución no sería tampoco ingreso computable.

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".

Desde el 1 de Julio de 2004, las relaciones generales entre el contribuyente y las Administraciones Tributarias vienen reguladas en sus aspectos básicos por la nueva **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 ser 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.

Para ello, 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), 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.
- **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 6.000 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.
- **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 llama al sujeto pasivo a revisión o 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.
- **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. En caso de delito fiscal existe otro periodo de prescripción penal.

- **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 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 entra en vigor el nuevo Reglamento de actuaciones de gestión e inspección.

Si se emite 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”.
- **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.

- **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. 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 6.000 euros. Cuando sea necesario garantizar las deudas hasta 3.000 euros pueden ser aplazadas con garantía distinta de aval de entidad de crédito.

Si se nos 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).
- **Delito Fiscal.** El delito fiscal (que exige siempre una prueba de dolo), puede existir a partir de defraudaciones cuyo monto supere la cuantía de 120.000 €, en un solo concepto y año. Es de advertir que está en proyecto una reforma del Código Penal endureciendo el delito fiscal y sus sanciones penales, y

estableciendo para el mismo un periodo de prescripción de diez años en vez de los cinco actuales.

Además, no se deben olvidar los siguientes aspectos:

- **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, subcontratantes respecto a sus subcontratistas, etc.
- **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

Es de advertir que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, publicada en el BOE del día 30, y que entró en vigor al siguiente día, contiene 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 ha desarrollada la Ley 36/2006, en especial en materia de “operaciones vinculadas”.

G) TERRITORIOS CON TRIBUTACIÓN DIFERENCIADA. COMPETENCIAS CA.

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 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, entenderemos que los casos que se examinan en este trabajo se refieren a sujetos pasivos establecidos en territorio común

Independientemente de lo señalado, las Comunidades Autónomas, incluso 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. Tener en cuenta que con efecto al 1.1.2008 está exencionado de pago al 100%.
- Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones, 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 la tarifa (Madrid lo ha hecho) e introducir bonificaciones o reducciones por diversos conceptos.

En consecuencia ante un supuesto tributario concreto, es del todo 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 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 C. A., las que, a partir del 1-1-2002, se han cedido parte de otros tributos.

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

CAPÍTULO III

ALTA EMPRESARIAL

Sumario: Alta fiscal. 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.
- Obligaciones formales: Declaraciones periódicas. Retenciones a terceros.

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

El Alta 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.

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.

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 en el Registro de Operadores Intracomunitarios, etc.

Impuesto sobre Actividades Económicas

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.

Nota. La clasificación del IAE no coincide con la Clasificación Nacional de Actividades (CNAE) que se emplea simultáneamente para fines fiscales (IVA) y laborales

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 deberán dictarse normas complementarias, así como nuevas Ordenanzas fiscales municipales, para que este nuevo sistema del IAE cobre realidad.

Modelo de alta en IAE

Desde el 1 de septiembre de 2003, 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.

CAPITULO IV

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

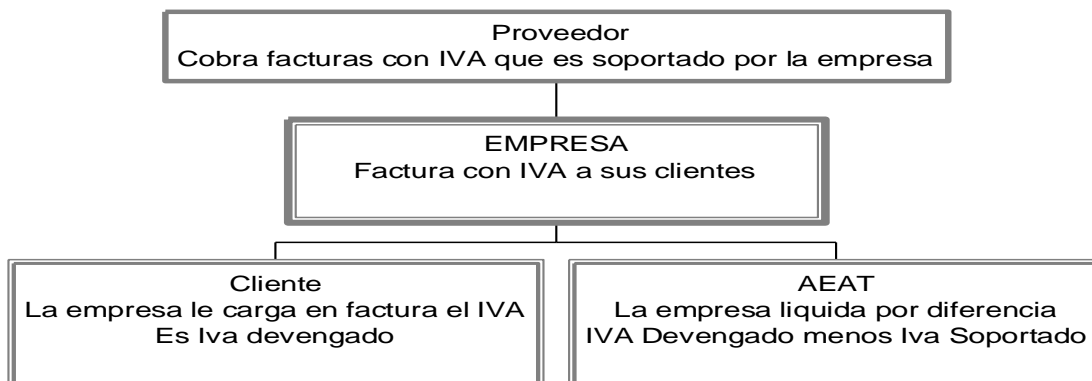
Sumario: IVA. Operaciones sujetas. Operaciones exentas. Tipos de gravamen. Regímenes de liquidación: Régimen General. Regla de Prorrata. R. Simplificado. Recargo de Equivalencia. Otros regímenes. El IVA y el ITP de operaciones inmobiliarias. Normas y Reglamento de Facturación. El IVA y el Comercio Exterior. 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 recaudadores a modo de eslabón en la cadena.

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) 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*”.
- Ciertas operaciones específicas, no clasificadas a las que la norma sujeta al IVA.

Si lo que se transmite es una Empresa Individual en bloque la operación está exenta de IVA. Igualmente se aplica esta exención si la transmisión se refiere a una parte de la empresa susceptible d explotación económica. Únicamente tributan por Transmisiones Patrimoniales (6% / 7%) los inmuebles que se transmitan con el conjunto.

B) 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.

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”.

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 física 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.

La transmisión de acciones o participaciones en sociedades mercantiles 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 y en el último.

C) TIPOS DE GRAVAMEN DEL IVA

Los tipos vigentes en la actualidad son los siguientes:

- **Tipo General: 16%.** Se aplica a todas las operaciones que no tengan establecido expresamente un tipo especial.
- **Tipo Reducido: 7%.** Se aplica a: alimentación en general, venta de vivienda y anexos, transportes de personas, hostelería y hospedaje, deportes y ciertos espectáculos, plantas y flores, peluquería. También a pequeñas obras de reforma en viviendas, instalación de armarios, etc.
- **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.

D) 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.

D-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.

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 en compras 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, 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**, 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.

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 Gabalfrisa). La Resolución 1 / 2000 de la Dirección General de Tributos y la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, han despejado definitivamente la cuestión.

Las obligaciones tributarias en Régimen General de IVA son las siguientes:

- 1) Emitir y exigir **factura** en sus operaciones. Más adelante examinaremos las excepciones. Asentarlas en los correspondientes Libros de IVA. Tener en cuenta que estas obligaciones han sido objeto de nueva regulación en virtud Real Decreto 1.496 / 2003, de 28 de noviembre, por el que se modifican las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del IVA, y se aprueba un Reglamento de Facturación con efecto al 1 de enero de 2004, que se ha modificado posteriormente.
- 2) Guardar las recibidas 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.
- 4) Presentar Resumen Anual de IVA (modelo 390 / 392).
- 5) Presentar Resumen de Operaciones con Terceros (más de euros 3.005,06 = pts 500.000.) en modelo 347, en el mes de marzo.

- 6) Si efectúa Operaciones Intracomunitarias, debe presentar trimestralmente un modelo especial (modelo 349), y si supera ciertos importes estadísticos, mensualmente las declaraciones estadísticas “Intrastat” (umbral de 250.000 € para 2009).
- 7) Debe llevar su Contabilidad de forma que las operaciones con IVA sean claramente identificables y verificables.
- 8) 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. En 2009 / 2010 deberá declararse el contenido de estos Libros Registro de IVA mediante las declaraciones 340 junto con la declaración mensual o trimestral. En 2009 esta obligación afecta a quienes hagan declaraciones mensuales. A partir del 2010 a todos los contribuyentes.

¿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.

D-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.

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

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 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

D-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, modelo 310 y 311, 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. Tener en cuenta que, a partir del 1.1.2007, se han establecido normas más estrictas para la tributación en Módulos.

D-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 de equivalencia**” cuyos porcentajes son como sigue:

Productos / Tipos	IVA	Recargo
Productos a tipo general	16%	+ 4%
Productos a tipo reducido	7%	+ 1%
Productos a tipo super reducido	4%	+ 0,50%
Labores de tabaco	16%	+ 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 hacen, 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 (mod. 349).

¿Quiénes deben estar en Recargo de Equivalencia?

Para estar 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 renunciabile.

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.

D-4 Otros Regímenes del IVA

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

- Régimen Especial Agrario (compensación del 7,5% y al 9% a ganaderos y agricultores respectivamente).
- Régimen 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.
- Desde el 1.1.2008 existe un Régimen de declaración del Grupo de entidades que se comenta al final de este capítulo.

D- 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 el tipo del 7% si se trata de viviendas y sus anexos y del 16% en otros casos, en especial en el caso de locales de negocio. 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.

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 6% / 7% según comunidades autónomas (con ciertas excepciones y tipos especiales 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 este caso el vendedor repercute la cuota al adquirente que podrá deducírsela. 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	16%	exenta	0,50%
Transmisión fincas rústicas	exenta	6% / 7%	exenta
Primera transmisión viviendas	7%	exenta	0,50%
Primera Transmisión de locales	16%	exenta	0,50%
Segunda y sucesivas transmisiones	exenta	6% / 7%	exenta
Seg. y ss. con renuncia a exención en IVA	7%/16%	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
Arrendamiento de locales (contrato)	exenta	exenta	exenta
Arrendamiento de locales (rentas)	16%	exenta	exenta
Arrendamiento de finca rústicas (contrato)	exenta	exenta	exenta
Arrendamiento de finca rústica (renta)	exenta	exenta	exenta

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 16%.

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

E) NORMAS Y REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

La normativa sobre la expedición de facturas ha sido objeto de nueva regulación por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por el que se aprueba el *Reglamento regulador de las obligaciones de facturación* y se modifica el Reglamento del IVA, con efectos a partir del 1 de enero de 2004, adaptando estos aspectos a la Directiva 2001/115/CE de la UE. Es de advertir que la normativa sobre facturación no limita sus efectos al IVA y al IGIC canario, sino que es de aplicación a otros impuestos y en especial al IRPF e Impuesto sobre Sociedades. Este Real Decreto ha sido completado o modificado por otras disposiciones en 2006 y 2007.

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 abreviadas y/ o tiques.
- Caso de que la operación esté exenta de IVA debe indicarse de forma expresa.
- 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. 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.

El nuevo Reglamento contempla la posibilidad de emisión de “*facturas simplificadas*” en casos específicos, y que no obstante darán derecho a deducción de las cuotas. También se mencionan en el Reglamento las “*facturas abreviadas*”, en que no se consigne la identificación del destinatario, y siempre que éste no sea empresario o profesional y el importe no supere los 100 euros. Al igual que los “tiques” no dan derecho a deducción de cuotas.

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 servicio, pero existen casos en que es el destinatario (comprador o adquirente) quien debe hacerlo, en los supuestos de la “inversión del sujeto pasivo” y otros casos.

Además, existe la posibilidad de que las facturas las **emita el destinatario** (comprador, receptor del servicio) e incluso por terceros, que las emiten por cuenta del vendedor o prestador del servicio, cuando se den determinados supuestos. En especial ello exige un acuerdo expreso entre las partes y 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 de un mes, y antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto.

Se admiten **facturas recapitulativas** que agrupan operaciones realizadas con un mismo destinatario dentro de un mismo mes natural.

¿ 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. 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 el nuevo Reglamento denomina **“tique”** (sic) y que debe contener datos similares a las facturas excepto, claro está, la identificación del adquirente. 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 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 un tique, salvo que el adquirente exija una “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 los “tiques” emitidos, 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” 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. Pueden agruparse en un mismo asiento operaciones homogéneas de una misma fecha cuyo importe no supere 6.000 euros

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) y a partir del de 2010 para los restantes 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.

F) EL IVA Y EL COMERCIO EXTERIOR

Las operaciones de venta de bienes al exterior (**exportaciones** a países o territorios no pertenecientes a la UE, **entregas intracomunitarias** a la UE) tiene **IVA cero**, es decir, no se carga el impuesto al adquirente, pero el exportador puede deducirse las cuotas soportadas en sus declaraciones, sin aplicación de *prorrata*.

Los exportadores y operadores intracomunitarios pueden inscribirse mediante declaración censal modelo 036, en el **Registro de devoluciones mensuales** - que desde el 1.1.2009 sustituye al anterior de Exportadores y otros Operadores - al objeto de recuperar el IVA a su favor de forma mensual casi automática. En tal caso debe presentarse, junto a la declaración de IVA modelo 303, la nueva Declaración de operaciones incluidas en los libros registro, modelo 340

Las **importaciones** de territorios no incluidos en la UE pasan por Aduanas, donde se liquidan, además de las tasas aduaneras correspondientes, 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.

La **operaciones intracomunitarias** no pasan por trámite aduanero, al estar abolido en el territorio de la UE. En general quien efectúe de manera habitual entregas o adquisiciones intracomunitarias debe darse de alta en el Registro de operadores intracomunitarios y disponer de CIF intracomunitario previamente solicitado de la AEAT(ES + CIF). La AEAT puede denegar este CIF o revocarlo en casos de fraude o grave incumplimiento de obligaciones.

Para las **adquisiciones intracomunitarias** el sistema es diferente al de la importaciones, al no existir trámite aduanero. El adquirente recibe las mercancías sin

IVA y debe auto repercutirse el tributo, anotándolo en la factura en los correspondientes Libros, declarando la cuota repercutida, y en su caso soportada, en la declaración trimestral o mensual. Hasta el 31-12-03 era necesario emitir un documento sustitutivo de la factura, que ya no es necesario a partir del ejercicio 2004, ya que el nuevo Reglamento de facturación no lo menciona. (pero sí puede ser necesaria en caso de “servicios”).

Si se soportan por un empresario cuotas repercutidas en el exterior, son en principio 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, 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 es engorroso y largo, por lo que existen despachos y empresas que hacen las gestiones cobrando una comisión sobre cantidades recuperadas.

Las operaciones intracomunitarias deben declararse, además de en los modelos 303 y 390 del IVA, en impresos adicionales. Trimestralmente, modelo 349 denominada Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias, y mensualmente Declaraciones Estadísticas Intrastat, si se superan ciertos **umbrales estadísticos de exención** (250.000 € para 2009).

IVA OPERACIONES COMERCIO INTERNACIONAL

Territorios	Adquisiciones / Compras	Entregas / Ventas
Unión Europea (Territorio aduanero común)	Adquisición Intracomunitaria SUJETA a IVA. Auto repercusión en modelo 303 Resum. anual modelo 390 /392 Modelo 349. Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias Declaraciones Intrastat	Entrega Intracomunitaria IVA CERO Modelo 303.Efectos informativos. Resum. anual modelo 390 /392 Modelo 349. Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias Declaraciones Intrastat
Países y territorios terceros (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. A partir de 2010 la obligación alcanzará a todos los sujetos pasivos.

Las **importaciones** - que se instrumentan en el llamado Documento Único Aduanero (DUA) - están sujetas al pago de la cuota de IVA que corresponda al bien importado en la normativa interna del IVA y no en la del país exportador. Estas cuotas Deben reflejarse a efectos del IVA en el modelo trimestral o mensual 303 y en el resumen anual modelo 390.

Es importante señalar que hasta ahora la AEAT consideraba deducibles las cuotas soportadas en la si importaciones no cuando se pagaban por el importador sino cuando eran ingresadas en el Tesoro por el Agente de Aduanas lo que podría suponer un serio inconveniente y un problema de tesorería. Por exigencias de la UE el Estado español ha debido aceptar que estas cuotas de importaciones sean deducibles desde el mimos momento en que son devengadas.

Las exportaciones no aparecen reflejadas en el modelo 303, pero sí deben reflejarse en el modelo 390 /392 anual.

Transportes internacionales. La cuestión del IVA de los transportes internacionales es algo compleja y casuística y además depende de si el destinatario es o no empresario. Por citar los casos más característicos indicaremos que:

Si una empresa española (domiciliada en la Península o Baleares) envía mercancías a un país o territorio no comunitario - o con más precisión externo al territorio común de aplicación del IVA - tal operación, como sabemos es una exportación y el transporte esta exento de IVA. Por tanto si el transporte lo paga la empresa española exportadora a un transportista español este último no lo debe incluir en su factura.

Pero la cuestión es distinta en las Operaciones Intracomunitarias. Si el transporte se hace para un destinatario no empresario se aplica el IVA del país de origen. Pero si el destinatario es empresario la norma general es que el transporte se entienda realizado en el territorio del empresario que dé su CIF/NIF al transportista y al que éste le gire su factura. Si una empresa española envía mercancías a otro país que es parte del territorio de la Unión Aduanera de la UE, la operación es una Entrega Intracomunitaria, y entonces, en principio y con alguna excepción, el transporte está sujeto y no exento en IVA. Esto quiere decir que si la empresa española ha contratado el transporte con un transportista español éste último debe repercutir en factura el IVA (16%). Por supuesto la empresa española se deducirá esta cuota en sus declaraciones periódica por IVA con lo que no pierde nada. A su vez lo normal será que la empresa española incluya en el precio de venta de sus productos, y en la base imponible de la entrega intracomunitaria, el importe del coste del transporte, y la empresa adquirente incluirá a su vez todo este importe en la base de su adquisición intracomunitaria. Cuestión distinta será si el transporte es por cuenta del adquirente siendo este quien pague al transportista

Si el exportador u operador intracomunitario envía las mercancías con sus propios vehículos es en muy probable que incurra en gastos en el exterior, que le serán cobrados con el IVA de cada país de tránsito: combustibles; peajes; reparaciones; estancias de los conductores en hoteles, etc. Estas cuotas no son deducibles en las declaraciones de IVA interiores, pero pueden ser recuperadas mediante un procedimiento *ad hoc* ante las Haciendas de cada país. Dado que esto puede ser complejo existen empresas especializadas en estas recuperaciones que cobran normalmente un porcentaje de los importes recuperados.

Es de advertir que la Comisión Europea aprobó la Directiva 2008/8/CE que supondrá para los próximos años un cambio significativo en lo anteriormente indicado, que entrará en vigor de forma escalonada.

Servicios. La prestación de servicios al exterior tiene una normativa de IVA un tanto compleja. Pueden darse algunas reglas básicas, con la advertencia de que están sujetas a excepciones y casos especiales.

- Normalmente la prestación de servicios entre empresas o empresarios establecidos en el territorio IVA de la UE está exenta de IVA (tipo cero), con algunas excepciones.
- En caso de servicios prestados a empresas situadas fuera de la UE normalmente es con IVA cero.
- Si se reciben por una empresa española (Península y Baleares) servicios prestados por un empresario o empresa exterior no establecido en el territorio del IVA, normalmente se recibirá sin IVA, siendo un supuesto de “inversión del sujeto pasivo” (que requiere normalmente la emisión por el receptor del servicio de “autofactura”).
- Debe advertirse que todo lo anterior es una simplificación y que ciertos servicios prestados por empresas o empresarios sitos en España (Península y Baleares) pueden ser considerados prestados en el territorio de aplicación del impuesto y por tanto deberían facturarse con IVA. También cuando el destinatario no es empresario y reside en la UE, o en Canarias, Ceuta, o Melilla, etc.
- El Comercio Electrónico está sometido a normativa específica.

Es de advertir que la Comisión Europea aprobó la Directiva 2008/8/CE que supondrá para los próximos años un cambio importante en la localización a efectos del IVA del lugar de prestación de servicios intra comunitarios, y que entrará en vigor de forma escalonada.

G) 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 trámites largos. Para la deducción de cuotas de IVA impagadas debe cumplirse lo siguiente:

- La operación debió de formalizarse y contabilizarse correctamente en su momento.
- Hasta hace poco debía de haber transcurrido un periodo de dos años desde el día del vencimiento de la obligación de pago incumplida por el deudor. A partir de finales de 2008 este plazo se ha reducido a **un año**.
- El deudor debe de estar en situación concursal, o haberse iniciado acciones judiciales contra el mismo. Téngase en cuenta la introducción a partir del 1 de enero de 2003 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 verbal”.
- Debe de procederse a la emisión de la oportuna factura de rectificación, comunicándose todo ello a la Agencia Tributaria.

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 de rectificación.

Ley contra la “morosidad”. Es importante señalar que la Ley 3/2004, de 29 de diciembre (BOE del 30), aprueba 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.

H) 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.

I) 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.

J) 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.

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

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..... 6%/7%
- Transmisiones de Bienes Muebles y Automóviles..... 4%

Varias Comunidades Autónomas han establecido tipos diferentes al estar transferido este tributo a las mismas. Por ejemplo, Madrid tiene establecido el tipo del 7% salvo si de trata de residencia habitual en ciertas áreas (4%). Del mismo modo se han establecido tipos del 7%, con excepciones y casos especiales, en Murcia, Castilla, Baleares, Cataluña y Galicia.

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, 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

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%.

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

Las operaciones llamadas 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)

C) ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

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 CON EL IVA

La relación entre el ITP y AJD y el IVA es 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 (7% o 16%, según sea vivienda o local de negocio), y con el 0,50% de AJD al escriturarse. Si se trata de segunda transmisión, en principio está exenta de IVA y sujeta al TPO (6% ó 7%, 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. 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 tributa por Transmisiones Patrimoniales (6% / 7%) 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 correspondan, 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.

- b) 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)

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 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, es decir en nuestro caso del Sr. Domínguez vendedor de la empresa, 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 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 preceptor 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, o de su Impuesto de Sociedades, si fuese entidad jurídica. 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.

- 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 “autorretenerse”.
- 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.

Retenciones a Terceros a cuenta del IRPF / Impuesto sobre Sociedades

(Casos más significativos al 1 de enero de 2009)

Tipo de Rendimiento	Tipo normal de retención o ingreso a cuenta	Observaciones
IRPF. Trabajadores	Variable	Exclusiones y límites. Casos especiales
IRPF. Honorarios de Profesionales y Artistas	15%	Casos especiales al 7%. Profesionales nuevos los primeros años
IRPF Administradores y Consejeros	35%	Solo cuando se percibe por la condición de tal
IRPF / Sociedades. Alquiler de Local de negocio.	18%	Excepciones. Exenciones
IRPF / Sociedades Rentas Capital Mobiliario	18%	Excepciones.

Retenciones s/ Premios	18%	Exenciones Lotería, ONCE Premios culturales Y científicos
Cesión de Derechos de Propiedad Industrial e Intelectual	18%	Si el cedente es el autor es renta profesional. En otros casos se considera renta de Capital
Cesión del derecho de explotación de “Derechos de Imagen”	24%	Excepciones al 18%.
IRPF. Incrementos Patrimonio Entidades de Inversión Colectiva	18%	Base: incremento de patrimonio por enajenación o rescate.
IRPF Agricultores. Ganaderos y actividades forestales.	2%	Casos al 1%
IRPF. Pagos por empresas y empresarios a empresarios en Régimen de E. O. por Módulos	1%	Afecta a empresarios dados de alta en determinados Epígrafes del IAE

NOTA: Las retenciones en Ceuta y Melilla se reducen al 50% de las indicadas.

A) RETENCIÓN 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 y el 45%, que son los topes mínimo y máximo de la escala general de IRPF a partir del 1 de Enero de 2007. Existe un programa informático elaborado por Hacienda. 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 perceptor. Tampoco suelen ser

base de cotización a la Seguridad Social. Lo mismo cabe decir de comedores de empresa, “*tiques restaurante*”, “*cheques guardería*” 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

- 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.

Límites cuantitativos excluyentes de retención a trabajadores.

(Al partir del 1º de Enero de 2.008)

Situación del Contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 o más
1ª Contribuyente soltero; viudo, divorciado o separado legalmente.	–	12.996	14.767
2ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a Euros 1.500 excluidas las exentas	12.533	13.985	16.102
3ª Otras situaciones.	9.843	10.569	11.376

Notas: Estos importes se incrementan en caso de pensiones o haberes pasivos, y en caso de prestaciones por desempleo. La Tabla no es aplicable a situaciones en las que se establece un porcentaje fijo de retención. Las retribuciones por contratos temporales con duración inferior al año tienen un tipo del 2%. Las retribuciones por clases, conferencia y similares, es del 15%. Este porcentaje es el mínimo para las retribuciones derivadas de relaciones laborales especiales.

Tabla de retenciones a cuenta del IRPF a practicar a trabajadores para 2.008

Real Decreto 1757/2007. Entrada en vigor el 1.1.2008

Base para calcular el tipo de retención	Cuota de retención €	Resto base para calcular el tipo de retención hasta euros	Tipo aplicable %
0,00	0,00	17.707,20	24%
17.707,20	4.249,73	15.300,00	28%
33.037,20	8.533,73	20.400,00	37%
53.407,20	16.081,73	En adelante	43%

Estos importes se calculan sobre la base de retención

Dietas y Gastos de Viaje

Están exentos los gastos de desplazamiento y dietas de manutención y alojamiento según los siguientes límites máximos (Orden EHA 3771/2005, de 2-12-2005. Vigencia desde 1-12-2005).

Conceptos	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 Hotel	Lo mismo
Manutención	Si no se pernocta: 26,67 € día	48,08 e día
	Si se pernocta: 53,34 € 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 paga al trabajador un “*plus de transporte*” por desplazamiento desde y a su domicilio no queda comprendido en esta exención. Para ciertos trabajos (pilotos, conductores, camioneros) existen normas especiales.

Si la empresa y el trabajador pactan importes superiores, los excesos sobre los anteriores límites son objeto de gravamen y retención en IRPF.

Los 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, pero la inversa no siempre es aplicable.

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.

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*”.

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.

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 110**. 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.

¿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 abonar honorarios o facturas emitidas por **profesionales** o **artistas**, deben practicar retención del **quince por ciento (15%)**. 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 procederá 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 (7%)** 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 Capítulo IV. Les afecta sin excepción la normativa de facturación establecida en el nuevo 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.

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

Factura de Honorarios Profesionales	
Honorarios	1.000,- €
IVA (16%)	160,- €
Retención a cta. IRPF.....	-150,- €
Importe Neto	1.010,- €

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.

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 110 trimestral o 111 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 036).

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 porcino y avicultura).

Su declaración - liquidación se hace exactamente igual que las anteriores en los modelos 110 / 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%)**.

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 110 / 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 **18%**. Se practica tanto si el propietario - arrendador es persona física, como si es entidad jurídica.

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: 16% sobre 1.000	160,- €
Retención a cuenta 18% sobre 1.000	- 180,- €
Importe Total	980,- €

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 debe retener.

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 2009 es del **18%**

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 50%, no debe practicar retención. Tampoco cuando una sociedad en *Transparencia Fiscal* o de régimen *Patrimonial* pague dividendos o beneficios a sus socios afectados por este régimen.

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. Existe la presunción legal de que todo préstamo empresarial es retribuido (al menos al “tipo legal del dinero”) y, 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, 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 retenernos, y sin duda lo hace.

Nota: Según la Ley 35/2006 del IRPF, que entró en vigor el 1.1.2007, los intereses percibido por personas físicas se integran en la llamada “Base del ahorro” y tributan al tipo fijo del 18%. Pero esto no es así si se trata de intereses procedentes de “operaciones vinculadas” en cuyo caso tributan en el IPPF a escala general

G) RETENCIÓN A EMPRESARIOS EN MÓDULOS

Cuando, a partir del 1.1.2007, 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 siguientes actividades:

Epígrafes	Actividades que comprende
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 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, parqué 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 y 4.	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.

En consecuencia, la factura correcta correspondiente a una venta o prestación de servicios por un empresario en régimen de módulos que desarrolle alguna de las actividades reseñadas sería:

actura empresario en módulos	
Importan los servicios prestados.....	1.000, €
IVA: 16% s/ 1.000	160, €
A deducir: 1% retención a cta. IRPF	- 10, €
Total factura	1.150, €

Las retenciones practicadas en estos supuestos se ingresarán trimestral o mensualmente en modelo 110 / 111 y se declararán junto con otros pagos por actividades empresariales y profesionales en el resumen anual, modelo 190.

H) OTRAS RETENCIONES

Existen otras retenciones, entre las que se deben citar:

- Retenciones y pagos a cuenta sobre premios (**18%**). Únicamente están exentos 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.
- Retenciones sobre incrementos de patrimonio por enajenación o rescate de participaciones en Sociedades y Fondos de Inversión (**18%**). La base es el incremento de patrimonio por la enajenación o rescate de las participaciones o acciones
- Retenciones sobre rendimientos de Propiedad Industrial e Intelectual, asistencia técnica, arrendamiento o subarriendo de negocios, minas, bienes muebles (**18%**).
- Retención sobre pagos por cesión de “*derechos de imagen*”: 24% en general, con casos al 18%. Es especialmente relevante en el mundo del deporte, artistas, etc.
- Retenciones sobre ingresos por conferencias, cursos, coloquios, seminarios, elaboración de obras literarias artísticas o científicas. (**15%**).
- 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 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:

Rentas de NR sujetas	Tipos
Tipo General	24%
Trabajadores temporeros	2%
Trabajadores en misiones diplomáticas	8%
Intereses y dividendos	18%
Cánones en general	18%
Cánones UE	10%
Ganancias patrimoniales	18%

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%.

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 T. R. de la Ley General de la Seguridad Social.

CAPÍTULO VII

IRPF: Tributación de Rendimientos Empresariales y Profesionales

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 2.007. Tablas de Amortización de Inmovilizado. Calendario fiscal del Empresario o Profesional.

Personas Físicas

Como ya se ha indicado, 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 la Renta (IRPF) del titular o partícipes, en su Base General a partir del 1.1.2007, 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 la 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, y según el Código Civil se trate de “rentas gananciales”.

Esta circunstancia plantea de entrada la cuestión de la conveniencia de 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, 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 por los cónyuges e hijos menores y asimilados, puede presentar su liquidación de IRPF de forma individual o conjunta, a su conveniencia, independientemente de 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.

Desde el 1-1-2002, 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 2007, la base del IRPF se divide en Base General y Base del Ahorro. La escala aplicable a la Base General en 2009 es la siguiente:

Base Liquidable desde €	Base L. hasta €	Tipo aplicable
0,00	17.707,20	24,00
17.707,20	15.300,00	28,00
33.077,20	20.400,00	37,00
52.407,20	En adelante	43,00

Es de advertir que en realidad la anterior escala es la suma de las cuotas estatal autonómica. La Comunidad de Madrid, por ejemplo, ha reducido un punto su cuota a partir del 1.1.2007

Por su parte, la Base del Ahorro, que incluye rentas de capital mobiliario (dividendos e intereses, etc) e incrementos de patrimonio, sea cual fuere su plazo, tributa al tipo fijo del **18%**.

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 participes, 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) FASES 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 (Mod. 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, a partir del 1.1.2007, al tipo fijo del **18%** sea cual fuere su antigüedad, si bien tienen especialidades respecto a los incrementos de patrimonio por enajenación de bienes no afectos.

B) RÉGIMENES DE ESTIMACIÓN

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)

Como norma general, un mismo sujeto que desarrolle varias actividades no debe estar en dos o tres regímenes diferentes. Salvo casos especiales, el régimen superior arrastra a los demás. Pero, en cambio, los cónyuges, aunque estén en gananciales, sí 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) RÉGIMEN 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:

$$\text{Rendimiento Neto} = \text{Ingresos computables} - \text{Gastos fiscalmente deducibles}$$

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 (Véase Apartado sobre el tema en Capítulo del Impuesto sobre Sociedades)

Los empresarios en Estimación Directa Normal 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 están 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 en 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, con algunas excepciones, declaraciones de **Pagos Fraccionados** trimestrales en **modelo 130**. El esquema es el que se refleja en el cuadro siguiente.

MODELO 130	
Ingresos (acumulados)	10.000,- €
Gastos (acumulados).....	4.000,- €
Diferencia (cumulada).....	6.000,- €
Cuota Pago Trim. (20%).....	1.200,- €
A deducir:	
Retenciones/(acumuladas).....	-
Pagos fraccionados anteriores.....	450,- €
(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 % que le corresponda de ingresos y gastos (Régimen de Atribución de Rentas).

Las retenciones son características de profesionales 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 036/ 037).

Régimen de Empresa de Reducida Dimensión

Una empresa está en **Régimen de Reducida Dimensión (ERD)** si su cifra de negocio el ejercicio anterior no superó los 8 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).
- 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 deben estar en EDS?

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

- *No superen en facturación 600.000 Euros 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, o por su cónyuge (si hace en este caso declaración conjunta de Renta, independientemente del régimen matrimonial). Puede hacerse en el mismo ejercicio o en los cuatro siguientes.*
- *Pero puede ocurrir que tal cosa no sea posible. Para tal caso, siempre podrá deducir sus pérdidas de los rendimientos positivos de su actividad en los siguientes años en determinados supuestos (aspecto polémico con la AEAT).*

B 3) ESTIMACIÓN OBJETIVA POR MODULOS

En este régimen, cuya denominación es Estimación Objetiva por Signos, Índices o Módulos, 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 minorará, en su caso, en las **amortizaciones del inmovilizado**, según unas Tablas especiales, muy intensas o aceleradas.
- 4) En los sectores agropecuarios sujetos a módulos, éstos 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 9% en 2008 y el 6% en 2009 de las inversiones y gastos en Internet (porcentaje que se irá reduciendo en ejercicios hasta su extinción en 2011).
- 8) Para el ejercicio 2007 y siguientes determinadas actividades están sometidas a retención de sus ingresos del 1% cuando el cliente/pagador sea empresa o empresario. (Véase la relación de actividades en el capítulo anterior).

¿Quiénes deben estar en “Módulos”?

Este régimen integra a personas físicas, empresarios y agricultores (incluso formando parte de una CB y SC de personas físicas), pero no a profesionales, de momento. Las condiciones para acogerse a este régimen, al 1 de enero de 2007, 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 **450.000 Euros**. 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, a partir del 1.1.2007 para la determinación de este límite se sumarán 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, y a partir del 1.1.2007, par 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.*

Retenciones a cuenta

A partir del 21 de abril de 2007, 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 es efectiva a partir del 21 de abril de 2007 y 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 o mensual (modelo 110 / 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).

Si un empresario en este régimen tiene un rendimiento anual estimado de 27.500 euros 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 algunas facturas hubiese soportado retención del 1%.

MODELO 131	
Año 2007. Trimestre	
Epígrafe IAE: 504.2	
Rendimiento Estimado.....	27.500, €
Tipo de retención aplicable	3%
Cuota resultante.....	825, €
Menos: retención (1%)	300, €
Importe a Pagar	525, €

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.

Si al menos el 70% de sus ingresos fuesen objeto de retención en origen el año siguiente quedaría eximido de presentar el modelo 131, lo que deberá comunicar a la AEAT en modelo 036/037.

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.

- 1) Deben constar expresamente afectados y anotados contablemente.
- 2) Pueden ser objeto de amortización deducible fiscalmente. Sus gastos de mantenimiento y reparación son igualmente deducibles.
- 3) No computan a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, en ciertas condiciones.
- 4) En caso de sucesión hereditaria o de donación en vida los descendientes pueden beneficiarse de bonificación del 95% (del 99% en varias Comunidad Autónoma) en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, con ciertos requisitos.
- 5) En caso de enajenación de los bienes afectos al negocio su eventual incremento de patrimonio no se incluye en el rendimiento de la actividad, sino como incremento de patrimonio en la Base del Ahorro del IRPF tributando al tipo fijo del 18%.

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 31-12-1994, su transmisión no se beneficia de los coeficientes de reducción para estos casos establecidos en el Régimen Transitorio del IRPF, para bienes no afectos. Pero, sin embargo, puede acogerse a reducción por depreciación monetaria según los coeficientes del Impuesto sobre Sociedades, que alcanzan hacia el pasado hasta el año 1984.

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

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.

De forma esquemática 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. Rég. Simplificado	No Situación excluida	Si Situación normal. Pero no para comercio minorista
IVA. Recargo Equivalencia	Si, pero solo si es Comerciante minorista	Sí, pero solo si es Comerciante minorista

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. Pero sí 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, siempre debe estar en Recargo de Equivalencia en IVA.

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 al 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. 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 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 al 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 cominero 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 les 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 de 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.

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	Gan, equino y frutales no cítricos	8%	25
9	Frutales Cítricos y viñedos	4%	50
10	Olivar	2%	100

La dotación a amortización puede “acelerarse” por aplicación de las normas sobre Empresa de Reducida Dimensión (coeficiente 2 ó libres). Las pequeñas inversiones que no superen 601,01 Euros (100.000 Pts.) son libremente amortizables, hasta un máximo anual de 12.020,24 Euros.

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 601,01 Euros (100.000, Pts) pueden amortizarse libremente, hasta un máximo anual de 3.005,06 Euros.

CALENDARIO FISCAL DE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES

(Incluidos socios de comunidades de bienes y sociedades civiles)

Periodicidad	Concepto Tributario	Modelo	Plazo presentación
Declaraciones Trimestrales/ mensuales 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). O equivalentes mensuales
	IVA.	303/310	
	IVA	340 (3)	
	Retenciones trabajadores y profesionales	110/111	
	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
	Declarac. Operaciones	347	1/30 marzo 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) En ciertos casos en 2009. ¿Para todos en 2010?
- (4) Si se realizan Operaciones Intracomunitarias, deben presentarse, cada trimestre en el que produzcan, Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias (modelo 347). Si se superan ciertos límites deben presentarse también Declaraciones Estadísticas Intrastat, mensuales.

CAPITULO VIII

Impuesto sobre Sociedades

Sumario: Impuesto sobre Sociedades. Sujeto Pasivo. Base Imponible: Amortizaciones, Provisiones, 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. 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, están en principio sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

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 están en Estimación Directa.

A) SUJETO PASIVO

Es siempre la propia sociedad y no los socios, que en principio no responden de las deudas sociales, incluidas las fiscales. Pero 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.

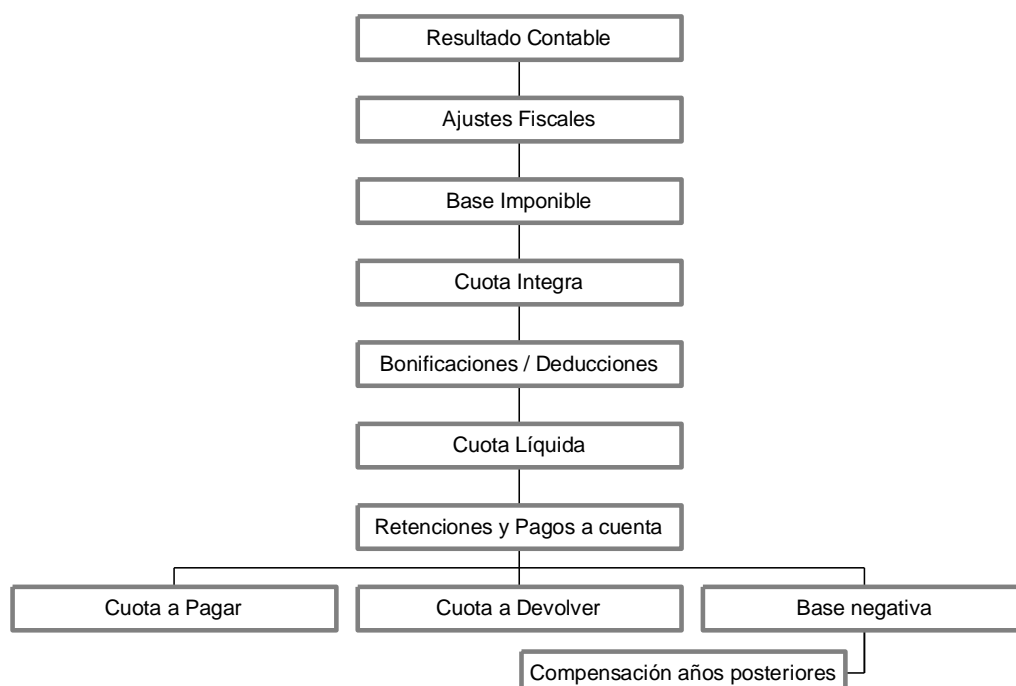
B) BASE IMPONIBLE

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 modifican a partir del 1.1.2008 para su adaptación a las NIC acordadas en la UE. Aprobándose en nuevo PGC.

Este **resultado contable** se rectifica, en cualquier caso, según las normas fiscales del impuesto, para obtener la **base imponible** del mismo.

Esquema Simplificado Impuesto sobre Sociedades



Habr  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. Las principales “correcciones fiscales” proceden de las siguientes partidas:

- 1) Gastos que las normas disponen no sean deducibles fiscalmente.
- 2) Reglas de valoración de mercado, en operaciones intersocietarias, y operaciones *vinculadas*
- 3) Cambios de residencia fiscal. Operaciones con casa matriz, y paraísos fiscales.
- 4) Criterios de imputación temporal fiscal distintos al contable.
- 5) Periodificación de ingresos, gastos o incrementos de patrimonio.
- 6) Subcapitalizaci n 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.
- 7) Operaciones de “leasing”.
- 8) Ventas con precio aplazado.
- 9) Sustitución por valor de mercado (Operaciones vinculadas)
- 10) Deducción de pérdidas de ejercicios anteriores.
- 11) Deduciones por Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).
- 12) Reducción del 50% de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de patentes, dibujos industriales, procedimientos secretos de fabricación.

Excepcionalmente, en casos muy puntuales, la determinación de la base imponible se efectúa por estimación objetiva. A partir del 1-1-2002, este régimen se aplica a ciertas Empresas Navieras, determinándose la base en función del tonelaje de los buques que opera.

Las **bases imponibles negativas** pueden compensarse con las positivas de los ejercicios posteriores, aunque los ejercicios de origen estuviesen prescritos. A partir del 1-1-2002 este plazo es de **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.

Amortizaciones

Las sociedades deben amortizar su inmovilizado según las normas del Código de Comercio y PGC. Sin embargo, solo serán deducibles las amortizaciones que se efectúen respetando los criterios de la Ley y el reglamento, y los porcentajes máximos de las **Tablas de Amortización** incluidas en el Reglamento de Impuesto sobre Sociedades.

Los criterios admitidos son:

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

En ciertos supuestos se admiten **amortizaciones fiscales libres o aceleradas** (no contables) en: activos mineros, activos afectos a actividades de investigación y desarrollo, etc. Las llamadas *Empresas de Reducida Dimensión* 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 Patentes, Marcas y demás derechos de propiedad industrial se amortizan en diez años. Respecto al Fondo de Comercio, que debía amortizarse contablemente por vigésimas, 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.

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.

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 obliga a ajustes fiscales ya que la contabilización de ciertas operaciones será diferente a la actual, por lo que la pretendida “*neutralidad fiscal*” de la reforma contable hará 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.
- 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. Téngase en cuenta además que la Ley Concursal 22/2003, entró en vigor el 1 de septiembre de 2004. 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*”.

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 trnsferencia”. Esto es particularmente importante en las llamadas “**operaciones vinculadas**” 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 ha endurecido 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 es de señalar que la la norma contable 21ª del nuevo PGC establece idénticos requisitos para lo que llama operaciones entre empresas del grupo.

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 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 este percibe un 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

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. 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

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

Este coeficiente solo se aplica si su valor es inferior a 0,4.

C) TIPO IMPOSITIVO

Para los ejercicios que comenzaron a partir del 1.1.2007, los principales tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades son los siguientes:

Tipos de gravamen	2006	2007	2008
Tipo Gravamen General	35 %	32,5%	30%
Empresas de Reducida Dimensión:			
Base de 0 a 120.202.41 euros	30%	25%	25%
Base por encima de 120.202,41 euros	35%	30%	30%
Empresas productoras de Hidrocarburos	40%	37,50%	35%
Cooperativas protegidas (*)	20%	20%	20%

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

D) DEDUCCIONES DE LA CUOTA

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

- Deducciones por doble imposición: intersocietaria, interna, internacional, etc.
- Deducción del 12 % (puede ser distinto en 2006 y 2007) 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.
- Deducciones por creación de empleo. (minusválidos, y otros casos especiales).
- Deducción por Formación del Personal.
- 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 disfrutan 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.

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.

Nota importante. La mayor parte de estas deducciones o bonificaciones en la cuota por inversiones o gastos se van 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. 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.

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 (18%). 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 18% 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

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.

El porcentaje de deducción era del 20% hasta el día 31.12.2006, y, si a tal fecha existiesen reinversiones pendientes por incrementos de patrimonio ya realizados, se mantendrá este porcentaje.

Sin embargo, para los incrementos de patrimonio realizados a partir del 1.1.2007 se reduce este porcentaje al 14,5% en 2007 y al 12% a partir del 1.1.2008.

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 la Sociedades con facturación superior a 6.010.121,04 € (1.000 MM. Pts.).

- Finalmente, mediante la **Declaración Anual de Sociedades** (modelos 200, 201, 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.

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.

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 ha modificado de forma sustancial a partir del 1.1.2007 respecto a la situación existente hasta el 31.12.2006, según el siguiente cuadro comparativo:

IRPF. TRIBUTACIÓN DE DIVIDENDOS

Conceptos	Situación hasta 2006	Situación 2009
Retención a cuenta IRPF	15%	18%
Tributación en IRPF (Declaración anual)	En la Base General del 140% del Dividendo bruto	En la Base especial del ahorro del 100% del dividendo bruto
Parte exenta	No hay	1.500 euros
Tipo de tributación	Tarifa General 0 % - 45%	Tipo fijo 18%
Deducción de la cuota por doble imposición	40% del Dividendo bruto	No hay
Deducción de la cuota de la retención	15%	18%
Impacto final para el perceptor	Variable según sea su tipo marginal	Fijo 18% (salvo parte exenta)

Hasta el día 31.12.2006, el régimen fiscal de los dividendos o distribuciones de beneficios de una sociedad a sus socios personas físicas fue el siguiente.

- 1) Acordado en Junta el dividendo o beneficio a distribuir, se procedía a su pago a los socios o accionistas, pero **reteniendo el 15%** de Rentas de Capital, a cuenta del IRPF del socio, si es persona física (Se ingresa por la Sociedad trimestralmente en modelo 123, declarándose anualmente en modelo 193).
- 2) El socio debía integrar la renta recibida en su siguiente declaración de Renta, pero multiplicando el Dividendo bruto, sin deducir retención, por un **coeficiente del 140%** normalmente (hay otros casos, en casos de cooperativas por ejemplo).
- 3) Del resultado de aplicar a su Base de IRPF la tarifa general, es decir, de la Cuota Integra, deducía el 40% del Dividendo Bruto ("*deducción por doble imposición*"), así como la retención a cuenta del 15% soportada al percibir los dividendos.

Para los dividendos percibidos a partir del 1.1.2007 el régimen cambió sustancialmente:

- 1) Al procederse al pago de dividendos o beneficios al socio persona física, la sociedad debe retener un 18% a cuenta del IRPF del preceptor, ingresándolo trimestralmente en el Tesoro mediante modelo 123 y resumen anual modelo 193.
- 2) El socio debe integrar el importe bruto del dividendo percibido - sin multiplicarlo por ningún coeficiente - en la Base del Ahorro de su IRPF, que tributa al tipo fijo del 18% pero con un mínimo exento de 1.500 euros por contribuyente. No se aplica ninguna deducción por doble imposición.
- 3) De la cuota del IRPF resultante se deducirá el 18% que le fue retenido en origen

Existe la posibilidad de distribuir resultados de ejercicios anteriores, reservas de libre disposición o reducciones de capital, etc. con consecuencias fiscales a estudiar en cada caso.

Es importante advertir que, en tanto la sociedad no distribuya beneficios, los socios no tienen que incorporar nada en su declaración (salvo entidades en régimen de transparencia fiscal).

Socios / Accionistas Personas Jurídicas

Si el socio 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, sin multiplicar por ningún coeficiente, y deduce por doble imposición el 50% de los mismos, o el 100%.

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, y en tal caso:

- El pago de dividendos no está sometido a retención a cuenta del 18%.
- La sociedad receptora del dividendo incluirá el mismo en su base y tendrá derecho a una deducción 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.

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 inferior a 8 MM €)
- 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 (a partir del 26.4.2003)
- Régimen de Declaración Consolidada de Grupos de Sociedades.
- Régimen de Cooperativas 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, 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 pero en **modelo 200**, más detallado que el modelo 201 de las que no tienen tal calificación.
- 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.

- En materia de IVA, las declaraciones no son trimestrales sino **mensuales**. Independientemente de ello la entidad puede acogerse desde el 1.1.2009 al Registro de devoluciones mensuales.
- Las retenciones que la sociedad practique a trabajadores, profesionales, alquileres, rentas de capital, etc. deben declararse e ingresarse mensualmente mediante modelos específicos.
- 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.

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.

I) RÉGIMEN DE EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN

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 1.1.2005 el límite se elevó a 8 millones de euros. Para los ejercicios de duración inferior al año debe considerarse la cifra de negocios elevada proporcionalmente a un año.

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 son:

Tipos de gravamen	2006	2007
Base de 0 a 120.202.41 euros	30%	25%
Base por encima de 120.202,41 euros	35%	30%

- 2) **Amortización acelerada.** Las inversiones en activos fijos nuevos, por compra e incluso por “leasing,” pueden amortizarse de forma acelerada multiplicando por 2 la dotación resultante de aplicar las tablas normales de Sociedades. Si, por ejemplo, un determinado equipo se amortiza contablemente al 16%, tal amortización ya se habrá deducido del resultado. Pero, independientemente, podrá amortizarse fiscalmente hasta un 100% adicional, es decir otro 16%, reduciendo la base del Impuesto (no el resultado contable).
- 3) **Amortización libre de pequeñas inversiones.** Las “pequeñas inversiones”, de valor unitario no superior a 601,01 euros (100.000 Pts), son libremente amortizables, hasta un límite por año de 12.020,24 euros.
- 4) **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 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:

$E_n = \underline{\text{horas trabajadas en la empresa}}$

1.800

Por tanto, para amortizar libremente una determinada inversión el incremento de plantilla media que deberá alcanzarse será:

$$E_n = \frac{\text{Inversión a amortizar libremente (€)}}{120.000}$$

El nivel de empleo alcanzado debe mantener al menos otros 24 meses.

- 5) **Amortización de activos por reinversión.** En todo caso, los activos adquiridos por reinversión de enajenaciones son amortizables de forma acelerada multiplicando hasta por 3 el coeficiente lineal de las Tablas de Amortización
- 6) **Dotación de insolvencias.** Pueden dotar con el 1% del saldo de deudores una provisión para riesgo de impagos.
- 7) **Inversiones en Internet y nuevas tecnologías.** Pueden 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. Este porcentaje que era del 1% se ha ido reduciendo (9% en 2008; 6% en 2009) hasta su eliminación a partir del ejercicio 2011.
- 8) **Exención de la Tasa Judicial** que a partir del 1.1.2003 grava la interposición de procedimientos judiciales en vía civil, mercantil y administrativa.
- 9) **Canarias.** En el nuevo REF de Canarias, las ERD son objeto de tratamiento diferencial más favorable.

10) **Libertad amortización por mantenimiento del empleo.** Independientemente de los anterior todas las empresas - sean o no ERD - pueden aplicar libertad de amortización de las inversiones realizadas en 2009 y 2010 con el solo requisito del mantenimiento de la plantilla promedio durante 24 meses.

11) **Operaciones vinculadas.** Obligaciones de documentación menos rigurosas.

Las amortizaciones aceleradas o libres que efectúen las ERD no tienen porqué reflejarse contablemente. 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*” (diferencia temporal), que es lo que técnicamente produce. Es decir un “*crédito fiscal*” a interés cero.

Este régimen se puede aplicar así mismo a los **empresarios y profesionales** y Comunidades de Bienes o Sociedades Civiles en Estimación Directa (Normal o Simplificada), en su IRPF.

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 desde el 1 de Enero de 2003. 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 una *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 1.1.2003 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 1.1.2007.

NOTA: 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. Si una sociedad estuviese en las circunstancias de una “patrimonial”, 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. Incluso en el Impuesto sobre Sociedades puede tener consecuencias, ya que la actividad de una sociedad tal podría no considerarse “empresarial”. (Véase capítulo siguiente)

L) RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES

En los procesos de transmisión de empresas es frecuente que 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, el transmitente o aportante no recibe dinero, sino acciones o participaciones en la sociedad a la que se realiza la aportación.

Cuando el 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*. 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 requisitos determinados 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 debe ser comunicado previamente a la ejecución 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 disfrutaban 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 (que como hemos visto anteriormente se reduce a partir del 1.1.2007).

En cuanto a otros tributos, las Cooperativas Protegidas disfrutaban de bonificación del 95% en diversos impuestos locales como el IAE (supuesto que no le correspondiera 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 disfrutaban 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 1.1.2007, 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 exentas 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. 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

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.

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 disfrutaban 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.

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 parcialmente inversiones o adquisiciones de activos fijos amortizables, la imputación de su importe se periodifica. Al recibirla, se lleva a una cuenta del Grupo 2 (“*Subvenciones de Capital recibidas*”) 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, a la deducibilidad del IVA de las inversiones financiadas con las mismas.

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	110/111	
	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 marzo año n+1
	Declaración anual Impuesto Sociedades	201/200	1 a 25 de julio de año n+1

(1) En 2009 solo determinados casos (declaración mensual de IVA). A partir de 2010 todos los sujetos pasivos.

(2) Si se realizan Operaciones Intracomunitarias deben presentarse, cada trimestre en el que produzcan, Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias (modelo 349). Si se superan ciertos límites (250.000 € en 2009) 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 n.

CAPÍTULO IX

Transmisión de Empresa. Impuesto sobre el patrimonio. Donaciones y Sucesiones. Venta de acciones o participaciones.

Sumario: Impuesto sobre el Patrimonio. Venta o transmisión de acciones y participaciones. ITP. Transmisión de sociedades con activos inmobiliarios Incrementos patrimoniales en IRPF y Sociedades. Régimen transitorio y coeficientes de abatimiento. Impuesto de Donaciones y Sucesiones. Transmisión familiar de empresa. Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones. Incentivos a la transmisión de Empresa familiar

La posibilidad de que la empresa pueda o deba transmitirse a otros propietarios, tanto si es a terceros como si es a miembros de la familia, es una eventualidad que en todo momento debe ser tenida en consideración. En las siguientes páginas examinaremos los casos más significativos. Desde el limitado ámbito de este trabajo nos limitaremos a examinar los dos casos más relevantes:

- Compra venta de empresa o de acciones y participaciones en sociedades. ITP y AJD. IRPF. Impuesto sobre Sociedades.
- Tenencia y transmisión de la empresa en el ámbito familiar. Impuesto sobre patrimonio. Transmisión de Empresa familiar Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones.

Para ello es preciso definir las consecuencias patrimoniales de ser titular de una empresa o de participaciones en una sociedad. La cualidad de titular de una empresa, bien sea individual o en forma de sociedad, comporta por sí misma una serie de incidencias tributarias que, aunque sea solo de manera muy esquemática, no podemos dejar de mencionar.

Entre estas situaciones deben destacarse las siguientes:

- La tributación de la propiedad de la empresa en sí, en el Impuesto sobre el Patrimonio.

- Las consecuencias fiscales de la enajenación de la empresa en especial de su venta a terceros.
- La sucesión generacional, de especial relevancia en las empresas familiares, bien por donación en vida o por sucesión hereditaria.

A) IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Aunque con efecto al 1.1.2008 ya no se aplica el gravamen por este impuesto, al haberse establecido a nivel de todo el Estado (excepto País Vasco y Navarra) una bonificación general de la cuota del 100% por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, lo cierto es que el impuesto como tal no está suprimido y que sus normas siguen vigentes, siendo de importancia por sus referencias en otros impuestos como el de IRPF y especialmente el de Donaciones y Sucesiones.

Es un tributo transferido a las Comunidades Autónomas. Toda persona cuyo patrimonio neto superase ciertos valores debía presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio. Pues bien, los activos afectos a actividades empresariales y las participaciones en sociedades o Entidades de tipo *familiar*, de declaraban **exentos** de Impuesto, lo que como veremos tiene notable importancia

Empresarios Individuales

Los bienes y derechos afectos por el empresario o comerciante a su actividad quedan, en principio, exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, incluso la parte del cónyuge no empresario, si fuesen gananciales. Deben cumplirse algunos requisitos.

- La actividad debe ejercerse de modo habitual, personal, y directo.
- La actividad debe constituir su principal fuente de renta. La norma establece medidas precisas al respecto.

- A estos efectos tienen consideración de actividades empresariales las que tengan esta consideración en el IRPF: comercio, industria, minería, fabricación, servicios, agricultura y ganadería, etc.
- Para que la tenencia y alquiler de inmuebles tenga esta consideración se exigen condiciones especiales (local propio, al menos un empleado con contrato laboral a tiempo completo).

Empresas Societarias y Entidades

(Según la Ley 35/2006, de 28-11-2006, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Patrimonio).

También están exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, las participaciones o acciones en “entidades” en general, con o sin cotización en mercados organizados, con actividad empresarial, en las que concurren las siguientes circunstancias.

- a) No deben tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entiende que ocurre tal cosa, y que por tanto no realiza una actividad económica, si concurren durante más de 90 días cualquiera de las condiciones siguientes:
 - Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores.
 - Que más de la mita de su activo no esté afecto a actividades económicas
- b) Que la participación del sujeto pasivo sea al menos del 5% individualmente o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado ya sea por consanguinidad, afinidad o adopción (“Grupo de parentesco”).
- c) Que el interesado ejerza efectivamente funciones de dirección, percibiendo por ello una remuneración que represente al menos el 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, no

computándose a estos efectos los rendimientos de la actividad empresarial exenta, según la sección anterior). Si la participación es conjunta con algunos de los indicados en “Grupo de parentesco”, este requisito puede ser satisfecho por cualquiera del grupo, alcanzando a todos la exención.

Es importante señalar dos cosas para el entendimiento de lo anterior

- Para que la actividad de arrendamiento de inmuebles se considere empresarial - tanto si se desarrolla por una persona física o por una sociedad - debe cumplir dos requisitos mínimos:
 - Debe contar, al menos, con un local destinado exclusivamente a llevar la gestión de la actividad.
 - Debe utilizarse en la actividad al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.
- Para determinar la parte del activo de una sociedad constituida por valores no se computarán:
 - Los que otorguen al menos el 5% de los derechos de voto y se tengan con la finalidad de intervenir en la gestión de la participación, disponiéndose de los correspondientes medios materiales y humanos para ello. Esto evita que las llamadas *Sociedades Holding*, que vimos en el primer capítulo, sean consideradas como de mera tenencia de valores.
 - Los que se tengan en cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias.
 - Los poseídos por Sociedades de valores, etc.
- No se computarán como valores ni como bienes no afectos a actividad económica los activos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos procedentes de resultados de los últimos diez años,

siempre que provengas de actividades económicas. Se asimilan a procedentes de actividad económica los que deriven de la posesión de los valores antes indicados.

Esta exención no solo se aplica a la propiedad plena de las acciones o participaciones, sino también a la nuda propiedad y al usufructo vitalicio. La exención se aplica sobre la parte proporcional del valor de las acciones o participaciones que corresponde a los activos necesarios para el ejercicio de la actividad, minorados en las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Hay que reseñar que las acciones o participaciones detentadas, aún cuando queden exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, no se consideran en sí mismas como “*bienes afectos a actividad empresarial*” (lo que a primera vista resulta paradójico). Ello supone que a dichos títulos sí les puede ser de aplicación, a efectos de incrementos de patrimonio en el IRPF, el Régimen Transitorio si fueron adquiridos antes de 31-12-1994, y sus “*coeficientes de abatimiento*” a los que nos referiremos más adelante.

Como veremos el que determinados bienes empresariales o acciones o participaciones en sociedades cumplan los requisitos de exención en el Impuesto sobre el patrimonio tiene importantes consecuencias en caso de su transmisión vía donación o herencia.

B) VENTA O TRANSMISIÓN DE EMPRESAS

La venta de una empresa o parte de ella tiene consecuencias tributarias para su propietario. No es éste el lugar para hacer un examen detallado de las diferentes operaciones y de sus consecuencias fiscales. Nos limitaremos por lo tanto al caso más normal que la venta de las acciones o participaciones en una empresa de forma mercantil societaria (SL ó SA principalmente)

Impuesto de Transmisiones Patrimoniales

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 106 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas

para 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 correspondan, 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 siempre a valores reales.

b) 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)

Tributación de incrementos patrimoniales.

La tributación del incremento patrimonial que se ponga de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones societarias es diferente según que el vendedor o transmitente sea persona física o jurídica. Antes de nada conviene señalar que a efectos fiscales el valor mínimo de transmisión de las acciones o participaciones de una sociedad sin cotización oficial es el mayor de los siguientes:

- El valor teórico según el último balance aprobado.
- El valor capitalizado al 20% del promedio de los resultados de los últimos tres ejercicios cerrados y aprobados

Personas físicas. IRPF

A partir del 1.1.2007, los incrementos de patrimonio, en general, se integran en la llamada base del ahorro del IRPF, tributando al tipo fijo del 18% sea cual fuere la antigüedad de los bienes transmitidos. Por tanto, si un socio o accionista de una sociedad transmite sus participaciones o acciones a un tercero por venta u otros títulos *inter vivos* (salvo donaciones bonificadas que se verán más adelante) el incremento de patrimonio que se genere deberá tributar en su IRPF al 18%. En caso de pérdidas existen normas específicas de compensación.

Ahora bien, si las acciones o participaciones fueron adquiridas, por cualquier título, antes del año 1995 (hasta el 31.12.94), puede tener derecho a una reducción del incremento de patrimonio gravable.

Para ello, deberá calcular el número de días transcurridos desde el día de la adquisición hasta el de la enajenación y dividir este periodo en dos partes: la primera desde la adquisición hasta el día 19.01.2006, y la segunda desde el 20.01.2006 hasta la fecha de enajenación.

Repartirá el incremento de patrimonio en dos partes proporcionales a los días de ambos periodos. Sobre la parte correspondiente al periodo del 20.01.2006 hasta la venta no se aplica reducción debiendo tributar al 18% íntegramente.

Sobre la parte proporcional al periodo transcurrido desde la adquisición hasta el 19.01.2006 se aplicará un *coeficiente reductor o de abatimiento del 14,28%* por cada año de antigüedad fiscal que se hubiese cumplido al 31.12.1996 que exceda de dos. Por tanto para adquisiciones, los coeficientes a aplicar según año de adquisición son los siguientes (se aplican también a inmuebles no afectos a actividades económicas, aplicando en tal caso un coeficiente reductor del 11.11%). Para la parte del incremento de patrimonio generado a partir del 20.01.2006 no se aplican estos coeficientes.

Adquisición	A.F.	% Reducción Inmuebles	% Reducción Accs. y Part.
Antes del 31/12//86	11	Exención	Exención
31/12/86 al 31/12/87	10	88,88	Exención
31/12/87 al 31/12/88	9	77,77	Exención
31/12/88 al 31/12/89	8	66,66	Exención
31/12/89 al 31/12/90	7	55,55	85,40
31/12/90 al 31/12/91	6	44,44	71,12
31/12/91 al 31/12/92	5	33,33	56,84
31/12/92 al 31/12/93	4	22,22	42,84
31/12/93 al 31/12/94	3	11,11	26,56
31/12/94	3	11,11	14,28

Es de advertir que la “antigüedad fiscal” no es la antigüedad de la sociedad sino la de la propiedad para el interesado de sus acciones o participaciones. Un mismo socio puede tener participaciones con diferentes grados de antigüedad. Las ampliaciones de capital pueden haber diluido la antigüedad originaria de unas acciones, salvo que fuesen con cargo a reservas de beneficios no distribuidos o se hubiesen realizado en series diferenciadas con determinadas características.

Personas Jurídicas. Impuesto sobre Sociedades

Si el socio que vende acciones o participaciones es a su vez otra sociedad, el régimen fiscal de los incrementos de patrimonio es totalmente diferente. Deben incluirse desde luego en la base del Impuesto sobre Sociedades y no les son de aplicación los *coeficientes reductores* antes señalados. Sin embargo, la sociedad vendedora puede tener derecho a deducciones en su cuota por doble imposición y por reinversión, que hemos examinado en el capítulo anterior.

C) IMPUESTO DE DONACIONES Y SUCESIONES

En las Empresa familiar lo habitual es que la sucesión generacional en la misma se lleve a efecto bien por donación en vida de los fundadores o predecesores en favor de sus descendientes, o por sucesión hereditaria.

En el supuesto de que la sucesión se realice en vida del fundador o titular mediante una donación a favor de uno o varios descendientes o familiares, y también si la sucesión es

“*mortis causa*”, la misma resulta gravada por el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones. Como es sabido, es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas y su tarifa, de compleja aplicación en cada caso, oscila entre tipos del 7% al 34% en función de la cuantía de la donación, grado de parentesco y otros parámetros, incluso el patrimonio preexistente del beneficiario.

Algunas Comunidades Autónomas, en uso de sus competencias normativas, han establecido diversas reducciones o bonificaciones en el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones. El caso de País Vasco y Navarra es especial. La Comunidad de Madrid ha introducido una bonificación del 99% en caso de Donaciones. Las Comunidades de Castilla y León, Valencia, Baleares y Madrid, han establecido a partir del 1.1.2007, además de diversas deducciones, una **bonificación del 99%** en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones en caso de herencia o legado a favor de descendientes, adoptados, cónyuge, y algunos otros supuestos. Más recientemente las Comunidades de Castilla La Mancha y de Canarias han establecido bonificaciones similares. Otras comunidades todavía no han dado un paso equivalente si bien tienen bonificaciones o exenciones hasta ciertos importes, o para casos específicos: hijos menores, minusválidos, etc.

Independientemente de todo ello, debe señalarse que la transmisión vía donación o herencia o legado de bienes afectos a **actividades empresariales y profesionales y de participaciones o acciones en sociedades de carácter familiar** gozan, en todo caso, de un régimen muy favorable, independiente y por normativa estatal, que detallamos a continuación.

Sucesiones hereditarias

En caso de sucesión hereditaria, en la que se incluyan activos y derechos afectos a un negocio del causante, o participaciones en Entidades, el valor de unos disfruta de una reducción del 95% en la base del Impuesto de Sucesiones (99% en algunas Comunidades), cumpliendo las siguientes condiciones:

- La empresa o las participaciones transmitidas deben cumplir las condiciones antes señaladas para la **exención en Impuesto de Patrimonio** del transmiten.

- El adquirente, como heredero, de la empresa o de las participaciones, debe ser el cónyuge, descendientes o adoptados.
- El adquirente debe mantener la adquisición al menos **diez años**, salvo fallecimiento. No debe realizar actos de disposición que “vacíen” de contenido el negocio o lo desvirtúen. En alguna Comunidad, como Madrid, este plazo se ha reducido a **cinco años**.
- El incumplimiento implica el ingreso en el Tesoro de la bonificación, con intereses de demora.

Las distintas Comunidades Autónomas han mejorado esta deducción general, o bien han establecido una reducción propia alternativa, mediante el aumento del porcentaje de reducción, o reduciendo el plazo de mantenimiento, e incluso ampliándolo en algún caso a otros beneficiarios, etc.

Donaciones en vida

La sucesión de la empresa, del establecimiento comercial, en especial de la “*empresa familiar*”, precisa normalmente de un ordenado y bien planificado traspaso de poderes y de gerencia de una generación a la siguiente, de padres a hijos, normalmente, en vida del fundador o del anterior dueño, que suele ir acompañado de la redacción del llamado *Protocolo Familiar*. Para estos casos se contempla una **reducción del 95%** en la base del Impuesto de Donaciones, que alcanza al valor de los activos afectos al negocio donado, o al valor de las participaciones en la sociedad o entidad transmitida, porcentaje que, por ejemplo, la Comunidad de Castilla y León, entre otras, ha elevado al 99% con ciertos requisitos.

Para ello, han de reunirse igualmente ciertos requisitos generales de la normativa estatal:

- Los activos afectos al negocio, o las participaciones objeto de donación, han de reunir las condiciones ya estudiadas para su **exención en el Impuesto de Patrimonio** del donante.

- El donante ha de tener 65 o más años, o encontrarse en situación de incapacidad o invalidez. Obsérvese que la jubilación no es requisito indispensable (alguna Comunidad como Baleares ha reducido esta edad a 60 años).
- Si el donante viniera ejercitando funciones de gerencia o dirección habrá de dejarlas y de percibir remuneración a partir de entonces. La simple pertenencia al Consejo, o el ser Presidente de Honor, no incumple este requisito.
- El donatario deberá mantener lo adquirido y cumplir lo necesario para tener derecho a exención en el Impuesto de Patrimonio, al menos durante los diez años posteriores, salvo fallecimiento. En este periodo no podrá hacer actos de disposición que minoren sustancialmente el valor de la adquisición. El incumplimiento tendrá las consecuencias ya indicadas. Este periodo se ha reducido a cinco años en alguna Comunidad.

NOTA. Hay que advertir que algunas Comunidades Autónomas han establecido reducciones en la base del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones de empresa familiar con porcentajes aún superiores a los de la normativa estatal o con otros requisitos. Si se trata de “mejoras” no hay problema pero si se trata de reducciones alternativas o sustitutorias serían incompatibles con la estatal lo que puede tener ciertas consecuencia. La elección entre la normativa estatal y la autonómica en materia de bonificación en la donación de empresa familiar debe estudiarse con cuidado. La normativa estatal dispone, como ventaja adicional, que, con ciertos requisitos, el incremento de patrimonio que se ponga de manifiesto en el IRPF del donante queda exento. Esto puede no ser así en las donaciones a acogidas a normativa autonómica . En cambio no hay problema alguno e aplicar a la base imponible la reducción de la normativa estatal y seguidamente en la cuota la bonificación autonómica en su caso.

NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE

Principales textos legales y reglamentarios

Normas Tributarias generales.

Ley General Tributaria. Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Reglamento de Régimen Sancionador. Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Reglamento de Revisión en Vía Administrativa. Real Decreto 529/2005, de 13 de mayo.

Reglamento de Recaudación. Real Decreto 939/2005, de 29 de noviembre.

Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributarios. Real decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Alta Censal

Modelo 036 y 037. Orden EHA 1274/2007, de 26 de abril, estableciendo los modelos 036 y 037 a partir de 2007.

Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Ley sobre Haciendas Locales. Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Tarifas y normas de aplicación del IAE. Real Decreto Legislativo 1175/1990.

Orden de Hacienda 2572/2003, de 10 de septiembre, aprobando el modelo 840 de alta en IAE.

Normas locales (Ordenanzas) de cada Ayuntamiento.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Ley del IVA. Ley 37/1992, de 28 de diciembre. (Desde su promulgación ha sufrido numerosas modificaciones por lo que es esencial disponer del texto vigente en cada momento).

Reglamento del IVA. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Es aplicable lo indicado respecto a la Ley

Régimen Simplificado Módulos. Orden EHA 804/2007, de 30 de marzo, estableciendo las normas y módulos para la aplicación del Régimen Simplificado del IVA para el ejercicio 2007.

Resolución 2/2005 de 14 de noviembre (BOE del 22) de la Dirección General de Tributos sobre incidencia en la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones. Derivada de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las CC. EE de 6-10-2005.

Ley 3/2006, de 28 de marzo, de adecuación de la Regla de Prorrata a la Sexta Directiva Europea (BOE 30-3-06).

Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

Real Decreto - Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

Régimen Simplificado. Orden EHA 3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se regula el Régimen Simplificado para el ejercicio 2009.

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias

Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre. Modificación Reglamento del IVA.

Orden MEH 3786/2008, de 29 de diciembre. Modelo 303

Orden MEH 378, de 30 de diciembre. Modelo 340.

Orden EHA 3799/2008, de 23 de diciembre. Intrastat para 2009.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Ley IRPF. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades y sobre el Patrimonio.

Reglamento del IRPF. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

Retenciones y Pagos a cuenta. Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre (BOE del 23), de modificación del Reglamento del IRPF en materia de pagos a cuenta y del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto - Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo de modificación del Reglamento del IRPF.

Módulos. Orden EHA 3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se regula el Régimen de Estimación Objetiva por Módulos para el ejercicio 2009.

Impuesto sobre Sociedades.

Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/ 1995, de 27 de diciembre.

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Real Decreto Legislativo 1777/2004, de 30 de julio.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y modificación parcial de los Impuestos del IRPF, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal.

Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, de modificación del Reglamento del IRPF en materia de pagos a cuenta y del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma de la legislación mercantil en materia contable y adaptación a la normativa internacional armonizada de la UE (incluye importantes modificaciones que afectan al Impuesto sobre Sociedades).

Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Modificación Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Operaciones Vinculadas.

Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre.

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias

Impuesto sobre el Patrimonio

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Tener en cuenta que esta ley ha sido muy modificada por normas estatales y que las distintas Comunidades Autónomas han promulgado disposiciones relativas al mismo en su ámbito competencial estableciendo bonificaciones y deducciones adicionales a las de la normativa general.

Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Exención del gravamen del impuesto

ITP y AJD. Transmisión de acciones y participaciones

Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Redacción dada al artículo 108 por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal.

Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones. Debe tenerse en cuenta que ha sido modificada por numerosas normas estatales posteriores y que las distintas Comunidades Autónomas han promulgado leyes y otras disposiciones relativas a este tributo en su ámbito competencial, estableciendo bonificaciones y deducciones adicionales a las de la normativa general.

Leyes de Medidas Fiscales de las diferentes Comunidades Autónomas relativas a los Impuesto sobre el Patrimonio y sobre Donaciones y Sucesiones. (Véanse especialmente las leyes de medidas fiscales para los ejercicios 2006 -2009 de Madrid, Castilla y León, Valencia, Baleares, Castilla La Mancha; Canarias, Rioja y Cantabria).

=====



Fiscalidad y tributación de empresas. Anexo Canarias

José Antonio de Echagüe

Edición Marzo 2009



UNION EUROPEA
Fondo Social Europeo
El FSE invierte en tu futuro



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/>

RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS

Sumario. Características fundamentales. Normativa. Imposición indirecta; Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Incentivos a la inversión y a la producción. Exención de bienes de inversión en el ITP y en el IGIC. Deducción por inversiones en Canarias. Reserva para Inversiones en canarias (RIC). Deducción por producción de bines en Canarias. Régimen Especial de Entidades ZEC.

1. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES. NORMATIVA

Las Islas Canarias dada su situación geográfica respecto de la Península han tenido tradicionalmente un Régimen Financiero y Fiscal (REF) diferenciado que trata de compensar su lejanía e insularidad, circunstancias reconocidas por la Unión Europea.

Marco normativo. Desde el punto de vista normativo tal Régimen viene determinado por la Ley 20/1991, de 7 de Junio de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias; Ley 19/1994, de 6 de Julio de 1994; Real Decreto - Ley 2/2000 de 23 de Junio y disposiciones legales posteriores. Independientemente de ello la Comunidad de Canarias tiene transferidas importantes competencias de gestión y normativas en otros Impuestos como el ITP y AJD y el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones, así como cierta capacidad en materia de IRPF.

Con efecto 1.1.2007- y una vez acordado con la Unión Europea- el REF de Canarias fue objeto de revisión y actualización para el periodo 2007-2013. Las nuevas medidas sobre el REF se recogieron, por motivos de urgencia, en el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de Diciembre de 2006, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Por su parte estas nuevas normas han sido objeto de desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (BOE del 16-01-2008), que aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley en cuanto a incentivos en la imposición indirecta, ciertos aspectos de la RIC y de la Zona ZEC .

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE del 25) de medidas fiscales para el ejercicio 2009, modifica distintos aspectos del IGIC a fin de adaptarlos a las modificaciones establecidas en materia de IVA. Estos aspectos han sido desarrollados por el Decreto del Gobierno de Canarias 250/2008, de 23 de diciembre (BOCANA del 25).

Por su parte la Orden del Gobierno de Canarias de 1-12-2008 (BOCANA del 15-12-08) establece los módulos para el ejercicio 2009, en el Régimen simplificado del IGIC y en el Régimen simplificado del AIEM.

En otro orden no puede olvidarse la trascendencia de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008 que introdujo muy importantes bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones.

Características del REF. Las características fundamentales del REF al 1.1.2009 son las siguientes:

- 1) Especialidad de la Imposición Indirecta. En Canarias el consumo no viene gravado por el IVA como en la Península y en el territorio UE, sino por el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), de estructura bastante similar al IVA, pero con tipos notablemente inferiores. Además el Comercio Minorista tiene en Canarias un régimen específico de exención de la fase minorista, muy diferente del de dicho sector en la Península y Baleares.
- 2) Sustitución de los Aranceles de Aduanas (TARIC) de la UE por un Arbitrio sobre Importación y Entrega de Mercancías (AIEM, antes llamado APIC).
- 3) Exenciones y Bonificaciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
- 4) La existencia en los Impuestos Directos (IRPF e Impuesto sobre Sociedades) de importantes bonificaciones tributarias tendentes a favorecer a las Empresas del Archipiélago; su producción, e inversiones en las Islas. Dedución para Inversiones y Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

- 5) La existencia de una “Zona Especial Canaria” (ZEC) que es en alguna medida similar a las “zonas *off shore*” de otros territorios.

Las relaciones tributarias entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, Estatal; Canaria; y Local, se regulan, en principio, por las mismas normas generales que en el Estado, y es especial por la Ley General Tributaria, y sus desarrollos reglamentarios. No obstante la Comunidad Canaria en uso de las facultades que le reconoce su Estatuto de Autonomía ha promulgado la Ley 9/2006, de 11 de Diciembre, Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias que regula, en su ámbito competencial, las relaciones entre los contribuyentes canarios y su Hacienda Autónoma.

Por otra parte, la Comunidad Canaria, en uso de sus prerrogativas estatutarias, y de la transferencia de ciertos tributos estatales, ha promulgado diversas normas de orden tributario, como la Ley 2/2004 de 28 de Mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias en relación con los tributos propios y cedidos, además de las modificaciones puntuales en las Leyes de Presupuestos y de Medidas Fiscales de cada Ejercicio.

Además la Comunidad Canaria tiene transferidas determinadas competencias relativas a otros Impuestos, tales como ITP y AJD; Impuestos Especiales; Impuesto sobre el Patrimonio; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y tramo autonómico del IRPF. En las Leyes y demás normas de la Comunidad Canaria, especialmente en sus Leyes de Presupuestos y de Medidas Fiscales y Tributarias, se recogen bonificaciones o exenciones peculiares.

El caso más importante es la bonificación del 99,9% en la cuota del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones por la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008, para las transmisiones *mortis causa* (herencia, legado), e *inter vivos* (donaciones) a favor de sucesores incluidos en los Grupos I y II de parentesco

2. IMPOSICIÓN INDIRECTA. IMPUESTO INDIRECTO CANARIO.

EL Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) es el tributo con el que se grava el consumo en Canarias, equiparable al IVA del territorio Peninsular y Baleares, y en general de la UE. Es un impuesto sobre el consumo que no pretende gravar finalmente a los empresarios y profesionales que son, sin embargo, los sujetos pasivo del mismo, los obligados a su repercusión e ingreso en la Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria, a quien corresponde la gestión del tributo. Desde el 1.1.2009 todos los sujetos pasivos pueden acogerse a devolución mensual con ciertos requisitos

Grava las entregas de bienes y la prestación de servicios por empresas y profesionales en el ámbito del archipiélago, así como la importación de bienes corporales del exterior incluido en este sentido el resto del Estado Español. Su normativa es en gran medida similar al IVA (a cuya normativa general se remite), si bien tiene especialidades significativas.

2.1) Exenciones.

En el IGIC están exentas, en general, las operaciones exentas de IVA tales como enseñanza; servicios médicos y asistenciales; infancia; servicios sociales; alquiler de vivienda; oro de inversión y en ciertos casos materiales de recuperación etc.

Además en el IGIC existen exenciones específicas no contempladas en el IVA como son:

- La exención del Comercio Minorista.
- Exención de operaciones de entrega de bienes realizadas por empresas o empresarios que en el año anterior no superen ciertos importes (28.557 € , a partir del 1-1-2.008).
- Exención del IGIC en las adquisiciones e importación de bienes de inversión por Sociedades radicadas en Canarias durante los tres años siguientes a su constitución o ampliación de capital.
- Las exenciones especiales a Empresas de la zona ZEC.

- La exención de la Iglesia Católica ha quedado suprimida a partir del 1.1.2007 adecuándose a sí a la normativa europea.

En general la exención implica que el empresario no carga el IGIC a su cliente ni efectúa declaraciones a Hacienda, pero debe soportar como un coste las cuotas en sus compras en inversiones, sin derecho a deducirlas. Por ejemplo la exención de las personas físicas en los primeros años de su establecimiento si no superan cierto volumen de facturación implica que no pueden deducirse las cuotas soportadas. Convirtiéndose así en “*consumidor final*”, y llevando a costes las cuotas no deducidas.

Caso distinto es el de las operaciones con “*IGIC cero*”, y de las exportaciones (y de ciertos servicios de telecomunicaciones) en las que si bien están exentas, las cuotas soportadas son deducibles, e incluso recuperables por devolución en su caso.

2.2 Tipos Impositivos

Existen cinco tipos de gravamen en el IGIC

Tipo Cero.

En general se aplica a las operaciones que tienen IVA peninsular super reducido (4%). Se aplica también al agua; medicamentos; discos o CD de uso cultural; construcción de viviendas; alimentos; transporte interinsular, instalación de armarios de cocina y baño, etc.

Tipo Reducido 2%

Productos manufacturados de un amplio espectro.

Tipo General. 5%

Se aplica a la entrega de bienes y prestación de servicios que no estén exentos y no se citen expresamente entre los que tienen otros tipos especiales.

Tipo incrementado 9%

Vehículos a motor con potencia fiscal inferior a 11 CV. Embarcaciones a las que no se aplica el tipo del 13%. Motos acuáticas. Ciclomotores y vehículos de dos; tres, o cuatro ruedas con cilindrada no superior a 50 cm³. Aviones y avionetas a las que no se aplique el 13%

Tipo incrementado 13%

Labores de tabaco; bebidas alcohólicas; vehículos de turismo con potencia superior a 11 CV; embarcaciones de recreo; joyas; perfumería y otros artículos de consumo suntuario, o que superen cierto precio.

Nota: Como es sabido en el IVA peninsular los tipos general; reducido y super reducido son del 16%; 7%, y 4% respectivamente.

2.3) Regímenes de Liquidación.

Al igual que sucede con el IVA, en el IGIC canario existen diversos regímenes de liquidación del impuesto.

- Régimen General. Declaraciones trimestrales en Modelo 420 y anual en Modelo 425.
- Exportadores. A partir de 2009 Devoluciones mensuales, Modelo 411
- Grandes Empresa. Declaraciones mensuales. Modelo 410.

Los Regímenes Especiales del IGIC son los siguientes:

- Régimen Simplificado (“Módulos”). Declaración trimestral, Modelo 421.
- Régimen Especial del Comercio Minorista. Modelo 424
- Régimen Especial de Agencias de Viaje
- Régimen Especial de la Agricultura; Ganadería y Pesca.
- Régimen de Bienes Usados y de Objetos de Arte; Coleccionismo y Antigüedades.
- Régimen de declaración de Grupo de empresas.

Los sujetos pasivos del IGIC deben darse de alta (con elección en su caso de régimen) en el Modelo 400. Además de darse de alta a efectos tributarios generales en la Declaración Censal modelo 036/037, en la que evidentemente se omitirán o apartados relativos al IVA.

NOTA: En el IVA peninsular existen los mismos regímenes especiales, con la notable excepción del Comercio Minorista que no está exento, sino en *Recargo de Equivalencia*.

2.4) Régimen del Comercio Minorista

Una de las características del IGIC canario, que lo diferencian sustancialmente del IVA, es el Régimen Especial del Comercio Minorista. Mientras que en el IVA los Comerciantes Minoristas tributan en IVA en el llamado *Recargo de Equivalencia* (16% + 4%) si son personas físicas, y en Régimen General si son sociedades, en el IGIC los comerciantes minoristas están **exentos** del impuesto

La exención de los Comerciantes Minoristas supone que en su PVP no deben cargar el IGIC, y no efectúan declaraciones-liquidaciones periódicas. Por tanto no deducen ni recuperan el IGIC soportado en sus compras; importaciones; o inversiones, que deben considerar y contabilizar como un coste más.

Cuando el Comerciante Minorista importa directamente bienes del exterior del Archipiélago Canario debe liquidar en Aduanas (Cabildo) además del AIEM, si procede, el IGIC y un recargo por el margen mayorista implícito, según el siguiente detalles.

- Importaciones sometidas al 2% = 0,20%
- Importaciones sometidas al 5% = 0,50%
- Importaciones sometidas al 9% = 0,90%
- Importaciones sometidas al 13% = 1,30%

Compras a Comerciantes Minoristas. Si un empresario; profesional; o Sociedad sujeta al IGIC, adquiere a un comerciante minorista exento el **IGIC implícito** es deducible en ciertas condiciones. Si se adquieren bienes gravados con el recargo la deducción obedece a la siguiente fórmula:

$$\text{Deducción} = \text{Precio} \times \text{Coeficiente} (0,7 \times \text{tipo de gravamen del IGIC}).$$

Hay que advertir que la exención del Comercio Minorista se extiende a las operaciones sobre la parte de la cuota correspondiente a resultados de la actividad comerciales realizadas por mayoristas; fabricantes o importadores cuando el destinatario no es empresario, y siempre referida al “margen minorista”.

2.5) Operaciones de Comercio Exterior IGIC / AIEM / IVA

Importaciones. Son importaciones las adquisiciones y entrada en las Islas de bienes procedentes del exterior, tanto si proceden del resto del Estado Español (Península e Islas Baleares) como de Territorios de la Unión Europea o exteriores al misma. Las importaciones están en general gravadas con el IGIC al tipo establecido para los mismos bienes en las operaciones interiores. El gravamen del IGIC se produce en el despacho aduanero (Cabildo), junto con el gravamen por el “*Arbitrio Sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias*” (AIEM, antes llamado APIC).

Existen exenciones del IGIC a ciertas importaciones. En cuanto al AIEM, existe una amplia lista de productos con exención o con tasas reducidas.

Como se ha señalado la importación por empresarios en Régimen especial del Comercio Minorista supone el pago con el IGIC de un recargo, cuyo detalle se ha indicado en el apartado anterior.

Es de advertir que si un importador canario adquiere bienes en la UE y más concretamente en el Estado Español, las mercancías salen del territorio de origen como *exportación*, con exención plena (“*IVA cero*”), lo que supone que el exportador puede deducirse el IVA soportado en la fabricación o adquisición de los bienes exportados a las Islas Canarias. Al entrar en Canarias estas mercancía liquidaran por IGIC y AIEM.

Existe además un Régimen de Zonas y Depósitos Francos, respecto a ciertas operaciones en las que tanto el IGIC como el AIEM resulta exento o en suspenso.

Exportaciones. En general las exportaciones de bienes y operaciones asimiladas a territorios fuera del Archipiélago están exentas de IGIC. Se trata de una “*exención plena*” (IGIC cero), ya que permiten al exportador canario deducirse las cuotas del IGIC soportadas al fabricar; adquirir o importar los bienes exportados o sus componentes.

Al llegar a su destino las mercancías serán gravadas por los impuestos locales. En el caso de la UE, y más concretamente del Estado Español (Península e Islas Baleares),

la ser despachados en Aduanas el importador debe abonar, además de ciertos de Derechos arancelarios, el IVA general al tipo establecido localmente para bienes idénticos (16%; 7%; 4%, actualmente en la Península y Baleares).

Las exportaciones en general están exentas del pago del AIEM.

Servicios. En materia de prestación de servicios entre empresarios canarios y peninsulares deben tenerse en cuenta las normas sobre la localización de tales servicios que son un tanto complejas y casuísticas, con diferentes tratamientos en cada caso. Por ejemplo si un empresario canario presta servicios informáticos a una empresa peninsular se considera prestado en el territorio donde radica el destinatario, con lo que la operación estaría sujeta al IVA peninsular (posible inversión del sujeto pasivo)

MODIFICACIONES IGIC 2009.

Para el ejercicio 2009 existen importantes modificaciones en materia de IGIC, que en lo esencial son las siguientes:

- *Posibilidad para todos los sujetos pasivos de acogerse a **devolución mensual**, para lo cual deben inscribirse en el Registro de devolución mensual, que sustituye al anterior llamado de Exportadores y otros operadores.*
- *Declaración de contenido de libros registro, obligatorio desde 2009 para quienes se acojan a devolución mensual y desde 2010 para los demás sujetos pasivos (modelo 340).*
- *Reducción de dos años a **un año** del plazo par recuperación de cuotas de IGIC de impagados.*
- *A partir del 1.1.2009 las cuotas de IGIC soportadas en importaciones serán deducibles en el momento de su devengo, que normalmente coincide con el de presentación de la correspondiente liquidación aduanera.*

2.6) Impuestos Especiales.

El impuesto de esta naturaleza vigente en Canarias es el llamado “*Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo*”, que grava las ventas mayoristas de estos combustibles, con un importe por cada unidad (Tonelada métrica o 1000 litros, según los productos).

La exportación da derecho a devolución de cuotas.

2.7) Reglamento de Facturación.

Las obligaciones y normas relativas a facturación en Canarias son iguales que en el resto del Estado, con la única diferencia de sustituir el IVA peninsular por el IGIC canario. Por tanto nos remitimos a cuanto se señala sobre “facturación” en la documentación general. Llamamos la atención sobre la entrada en vigor el 1.1.2004 del nuevo Reglamento de Facturación aprobado por el Real Decreto 1.496/ 2003 de 28 de noviembre (BOE del 29) y disposiciones complementarias.

3. INCENTIVOS A LA INVERSIÓN Y PRODUCCIÓN

La normativa básica del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF aplicable en Canarias es la misma que la común del Estado, y por tanto todas las bonificaciones o exenciones que contempla para favorecer la actividad empresarial son plenamente aplicables a la actividades empresariales desarrolladas en el Archipiélago, como por ejemplo las derivadas del Régimen de Empresa de Reducida Dimensión. Pero además el Régimen Fiscal de Canarias (REF) arbitra importantes incentivos específicos a favor de las inversiones de Empresas establecidas en las Islas, así como de la producción de bienes en las mismas.

Tales incentivos pueden agruparse en los siguientes apartados.

- Exención en el ITP y AJD y en el IGIC de compras de bienes de inversión, y en Operaciones Societarias de constitución de Sociedades y ampliaciones de capital.
- Deducción de Inversiones de carácter empresarial en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF.
- Reserva para Inversiones en Canarias en los Impuestos de Sociedades y de IRPF (RIC).
- Deducciones de los beneficios derivados de la venta de bienes producidos en Canarias, en los Impuestos de Sociedades e IRPF.

Todos estos incentivos se mantienen en el nuevo REF para el periodo 2007 -2013 si bien con ciertas modificaciones respecto a la situación precedente.

3.1) Exenciones de ITP AJD e IGIC en adquisición de bienes de inversión

Las Sociedades domiciliadas en Canarias han venido teniendo derecho a exención en el IGIC (y del ITP) en la adquisición e importación de bienes de inversión durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación de capital.

Los bienes adquiridos deben cumplir algunos requisitos (ciertos bienes están excluidos) y la Entidad adquirente debe mantener su domiciliación en Canarias al menos cinco años. Se trata de una “exención plena” que permite al vendedor de los bienes la deducción de cuotas soportadas (no afecta a la prorrata).

Según el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de Diciembre de 2006, por el que se modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, a partir del 1.1.2007 las sociedades con domicilio fiscal en Canarias gozan de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD):

- a) En ITP en la adquisición de bienes de inversión y de ciertos elementos de inmovilizado inmaterial (en este último caso la exención es del 50% salvo que se trate de una Empresa de Reducida Dimensión).
- b) En AJD en la modalidad de Operaciones Societarias por la constitución de sociedades y por las ampliaciones de capital, por la parte de las mismas que

se destine a adquisición o importación de bienes de inversión, e incluso de ciertos elementos de inmovilizado inmaterial.

Igualmente, a partir del 1.1.2007, entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, que no tengan derecho a la exención total de cuotas soportadas en el IGIC, están exentas de pagar este impuesto en:

- a) Las entregas e importaciones de bienes de inversión.
- b) Las prestaciones de servicios de cesión de ciertos elementos de inmovilizado inmaterial (en este último caso la exención es del 50% salvo que se trate de una Empresa de Reducida Dimensión).

A efectos de estas exenciones en IGIC y en ITP y AJD, se detallan las condiciones para que los bienes sean considerados de inversión, y los requisitos de permanencia, contabilización, etc. que deben cumplir. En especial se señala que tendrán consideración de bienes de inversión los elementos adquiridos o importados con ocasión de una inversión nueva, entendiéndose por tal:

- La creación de un nuevo establecimiento.
- La ampliación de un establecimiento.
- La diversificación de la actividad para la elaboración de nuevos productos.
- La transformación sustancial del proceso de producción.
- Para que esta exención pueda aplicarse al suelo es preciso que el mismo se afecte a actividades muy concretas (viviendas protegidas; desarrollo de actividades industriales; ciertas actividades comerciales y turísticas que tengan por objeto la rehabilitación en zonas con oferta turística en declive, etc.).

Igualmente se establecen las condiciones que deben cumplir los elementos de inmovilizado inmaterial.

3.2) Deducción por Inversiones

La deducción por inversiones y otras actividades se aplica a

- Las Entidades domiciliadas en Canarias en el Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes en las Islas de Sociedades no canarias.
- Las personas físicas sujetas al IRPF con actividades empresariales.

En general esta deducción consiste en deducir de la **cuota** del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF de un cierto coeficiente o porcentaje del importe de la Inversión realizada, con ciertos límites de la propia cuota.

Los coeficientes de deducción han de ser un 80% superiores a los que se apliquen en la Península a casos equiparables, con un mínimo de 20 puntos de más. En la actualidad oscilan, según el tipo de inversión, entre el 25% y el 54%.

Las inversiones y gastos deben cumplir en cada caso ciertos requisitos y plazos de mantenimiento. Tienen un límite en la cuota anual (entre el 50% y el 90%), si bien los excesos son deducibles en ejercicios posteriores.

Es una deducción distinta a la que procede de la inversión de la RIC que examinaremos a continuación. En las deducciones por inversiones los fondos invertidos no tienen porqué proceder de beneficios no repartidos, y pueden ser financiados con recursos ajenos. Obviamente un mismo bien de inversión **no** puede servir al mismo tiempo para deducción de inversiones y para materializar la RIC.

NOTA. En el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, según la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1.1.2007, se contempla la supresión de la mayoría de las deducciones y bonificaciones de la cuota, mediante su paulatina reducción en cada ejercicio, en un periodo que, según los casos, terminaría entre 2007 y 2014. En principio habrá que comprobar el efecto y el alcance de la nueva situación en el ámbito de Canarias.

3.3) Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

Las Sociedades establecidas en Canarias y las personas físicas que realizan actividades empresariales pueden deducir del Impuesto sobre Sociedades una parte

de sus beneficios que destinen a futuras inversiones en las Islas. La normativa sobre la RIC para el periodo 2007 -2013 se regula en el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de Diciembre de 2006, por el que se modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. El Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (BOE del 16.01.2008) desarrolla importantes aspectos de la RIC, por lo que su consulta es indispensable para la correcta aplicación de la misma.

Esta reducción se aplica de forma diferente a Sociedades y personas Físicas.

Sociedades.

Las Sociedades gozan de una **reducción en su base imponible** del Impuesto sobre Sociedades por el importe de las dotaciones que en cada ejercicio fiscal hagan a la RIC, con el límite del 90% de sus beneficios no distribuidos que correspondan a sus establecimientos en las Islas. Se define de forma detallada qué importes componen la magnitud “*beneficios no distribuidos*” con ciertas exclusiones.

Personas Físicas

En el caso de Personas Físicas que realicen actividades empresariales en Régimen de Estimación Directa la deducción se realiza en la **cuota íntegra** del IRPF por el importe de los rendimientos de la actividad obtenidos en el Archipiélago que se destinen a la RIC. La deducción se calcula aplicando el “*tipo medio de gravamen*” a la dotación a la reserva, con el límite del 80% de la parte de la cuota íntegra que corresponda a los rendimientos de la actividad,

El importe de la dotación a la RIC debe contabilizarse de forma separada e identificada en la Contabilidad de la Empresa.

Materialización de la RIC

La materialización de la Reserva debe hacerse en el **plazo de tres años**, que se cuentan a partir del siguiente a devengo del Impuesto y dotación de la RIC (esto puede suponer un plazo efectivo de cinco años). La materialización se debe efectuar en alguno a algunos de los siguientes activos:

A) Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos de activo fijo material o inmaterial como consecuencia de:

- La creación de un nuevo establecimiento.
- La ampliación de un establecimiento.
- La diversificación de la actividad para la elaboración de nuevos productos.
- La transformación sustancial del proceso de producción.
- Para que esta exención pueda aplicarse al suelo, edificado o no, es preciso que el mismo se afecte a actividades muy concretas (viviendas protegidas; desarrollo de actividades industriales; ciertas actividades comerciales y turísticas que tengan por objeto la rehabilitación en zonas con oferta turística en declive, etc.).
- En el caso de inmovilizado inmaterial debe tratarse de derechos de uso de propiedad intelectual e industrial, conocimientos no patentados, y concesiones administrativas.
- Para Empresas de Reducida Dimensión, puede admitirse la inversión en activos fijos usados con ciertas condiciones.

B) Creación de puestos de trabajo directamente relacionada con las inversiones señaladas en la letra A, que se produzca en un periodo de seis meses a contar de la entrada en funcionamiento de dichas inversiones. Se determinará mediante el incremento de la plantilla media total que deberá mantener ese durante cinco años, salvo para las Empresas de Reducida Dimensión, para las que el plazo es de tres años.

C) Adquisición de elementos patrimoniales de inmovilizado material o inmaterial que no puedan ser considerado como “inversiones iniciales” (letra A), la inversión que contribuya a la mejora y protección del medio ambiente, y determinados gastos de I+D. Para los vehículos se establecen requisitos específicos. Tratándose de suelo, edificado o no, este debe afectarse a los mismos y concretos fines que establece la letra A.

D) La suscripción de:

- Acciones y participaciones en sociedades que desarrollen sus actividades en Canarias que cumplan ciertos requisitos y en especial realizar las inversiones señaladas en las letras A y B.
- Acciones o participaciones emitidas por entidades que operan en la ZEC, cumpliendo determinados y estrictos requisitos.
- Acciones o participaciones en sociedades y fondos de capital riesgo en la medida en que estas entidades destinen sus fondos a invertir en la sociedades indicadas en los puntos anteriores, y con otros requisitos.
- Títulos valores de Deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias; de las Corporaciones Locales Canarias (Provincias; Cabildos Insulares y Municipios), o de sus empresas públicas u organismos autónomos, siempre que se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamientos; medio ambiente, en ciertas condiciones y límites.
- Títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras y equipamientos de interés público para las Administraciones públicas de Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa en ciertas condiciones, límites y requisitos.
- Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras y equipamientos de interés público para las Administraciones públicas de Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa en ciertas condiciones, límites y requisitos.

Se admite la posibilidad de inversiones anticipadas que se considerarán materializaciones e la RIC posteriores en ciertos supuestos.

En general se admite que la adquisición de activos se financie mediante operaciones de “leasing” con ciertas condiciones.

La parte subvencionada, si existe, no computa a efectos de materialización. La RIC es incompatible, para los mismos bienes, con de Deducción para Inversiones, y con la reinversión de beneficios extraordinarios.

Los activos en que se materialice la RIC deben permanecer en la empresa un mínimo de cinco años (o menos si esa fuese su vida útil).

Las empresas que pretendan acogerse a la RIC deberán presentar, junto con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, o IRPF en su caso, un Plan de Inversiones. El importe dotado a la RIC (pasivo) y sus materializaciones (activo) deben figurar en la contabilidad y balances de la empresa en cuentas específicas e identificables. En la Memoria anual deberán figurar una serie de datos sobre la RIC.

Se establecen excepciones más favorables para las *Empresas de Reducida Dimensión*. Para que la actividad de *arrendamiento de inmuebles* pueda acogerse a la RIC deberá ejercitarse como *actividad económica* (lo que supone disponer de un local de gestión u al menos de un empleado con contrato laboral a jornada completa), y además el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística; tratarse de arrendamiento de viviendas protegidas, de inmuebles afectos a actividades industriales de las secciones 1 al 4 del IAE, o de zonas comerciales en áreas cuya oferta turística esté en declive.

La dotación a la RIC procedente de beneficios de periodos impositivos iniciados antes del 1 de Enero de 2007 se regularán por las disposiciones vigentes al 31 de Diciembre de 2006.

3.4) Deducción por Producción de Bienes en Canarias

Esta bonificación se aplica a las Sociedades y Empresas Individuales (en Estimación Directa) que produzcan en las Islas Canarias mediante proceso de transformación bienes corporales, tengan o no su domicilio social o fiscal en el Archipiélago. Se pueden acoger al misma las empresas de producción agrícola; ganadera; industrial y pesquera

La bonificación es del **50%** de la cuota íntegra que corresponda a estas actividades en el Impuesto sobre Sociedades , o en su caso en el IRPF.

La deducción se hace en caso de sociedades en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, y en el caso del IRPF, deduciendo de la misma el porcentaje señalado

anteriormente Se exige que se trate de una actividad transformadora (agrícola; ganadera; industrial o pesquera) que elabore un producto diferente de los materiales empleados, Por ejemplo las Artes Gráficas se benefician de esta bonificación si además de la impresión se realizan operaciones como cortado de papel; alzado; coloreado, etc.

Esta bonificación es compatible con la RIC, lo que quiere decir que incluso la parte de beneficio bonificado puede acogerse a la Reserva.

4) EL RÉGIMEN ESPECIAL Z. E. C.

El Régimen de la llamada “Zona Especial Canaria” (ZEC) consiste en la imposición de un gravamen muy bajo en Impuesto sobre Sociedades y otros tributos a las Empresas establecidas en determinadas zonas geográficas del Archipiélago e inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC.

El ámbito geográfico de la Zona ZEC es, en principio, la totalidad de las Islas Canarias, pero si se trata de empresas de producción; transformación; manipulación, o comercialización de bienes en la ZEC, deben localizarse en **áreas determinadas** de cada una de las siete islas principales. Constituye algo parecido a una zona “*off shore*”

La duración de este régimen especial estaba limitada hasta el 31-12-2.008, pero por acuerdo alcanzado con la UE se extenderá hasta el 31 de Diciembre de 2019 si bien la autorización de inscripción en el Registro ZEC tendrá como límite el 31 de Diciembre de 2013.

El nuevo Reglamento que desarrolla la Ley de modificación del REF de Canarias en cuanto al la Zona ZEC se aprobó por el Real Decreto 1758/2007 de (BOE del 16-01.2008)

4.1) Requisitos del Régimen ZEC .

Las Entidades ZEC deben cumplir requisitos muy definidos :para obtener su inscripción en el Registro:

- Deben ser personas jurídicas de nueva creación cuyo domicilio y dirección efectiva radiquen en la ZEC.
- Al menos uno de sus Administradores debe ser residente en las Islas Canarias.
- Su objeto social debe ser la realización de las operaciones previstas en la norma ZEC y en su ámbito geográfico. Pueden, no obstante, abrir sucursales fuera pero a las operaciones que realicen no les serán de aplicación los beneficios ZEC.
- Deben efectuar una inversión mínima de 100.000 Euros, en sus dos primeros años, en activos situados o recibidos en el ámbito geográfico ZEC, si se trata de las islas de Gran Canaria y de Tenerife. Para las restantes islas este importe se reduce a 50.000 euros. Se establecen ciertos requisitos y límites para estas inversiones. Estos activos deben permanecer en la ZEC durante todo el tiempo de disfrute de este régimen fiscal, con algunas excepciones.
- Se deben crear un mínimo de cinco puestos de trabajo en la zona geográfica ZEC dentro de los seis meses siguientes a la autorización, manteniéndolos durante el periodo de duración del régimen. Este número se refiere a las islas de Tenerife y Gran Canaria, siendo de tres empleos para las restantes islas.
- Deben presentar una Memoria descriptiva de las actividades a desarrollar.
- Deben solicitar su inscripción en el Registro Oficial de la Zona ZEC, que debe ser autorizada por el Consorcio de la Zona ZEC, y abonar la Tasa de inscripción y la anual de permanencia.
- Sin perjuicio de lo anterior las Entidades ZEC deben cumplir las obligaciones mercantiles; registrales; contables y fiscales generales de todas las sociedades

4.2) Régimen Fiscal de las Entidades ZEC

ITP y AJD. Las Entidades ZEC están exentas en la adquisición de bienes y derechos las operaciones societarias, y los actos jurídicos vinculados a sus operaciones ZEC.

IGIC. Exentas las importaciones así como las entregas de bienes a otras Entidades establecidas en la zona ZEC.

Tributos Locales. El Consorcio de la Zona ZEC puede suscribir acuerdos con Ayuntamientos; Cabildos, y Provincias para determinar la cifra global de gravamen a las Entidades ZEC que puede ser inferior a la general por aplicación de bonificaciones

Impuesto sobre Sociedades. Las Entidades inscritas en el Registro Oficial ZEC tributan por el Impuesto sobre Sociedades según las normas generales pero al tipo especial del 4%.

El tipo de gravamen especial se aplica sobre una parte de la Base imponible determinada con arreglo a ciertas normas y límites cuantitativos. Que dependen del número de trabajadores de la empresa.

El Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (BOE del 16.01.2008) desarrolla importantes aspectos de la normativa ZEC.

=====

Fiscalidad y tributación de empresas. Anexo Ceuta y Melilla

José Antonio de Echagüe

Edición Marzo 2009



UNION EUROPEA
Fondo Social Europeo
El FSE invierte en tu futuro



Esta publicación está bajo licencia Creative Commons Reconocimiento, Nocomercial, 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/>

RÉGIMEN FISCAL DE CEUTA Y MELILLA

Sumario. *Características generales. Impuesto indirectos IPSI. Bonificaciones en IRPF. Bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Bonificaciones en Impuesto sobre el Patrimonio. Bonificaciones en el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones. ITP y AJD. Otros tributos locales.*

CARACTERÍSTICAS GENERALES

La tributación de las Ciudades Autónomas de Ceuta y de Melilla tiene tres características esenciales:

- Son territorios integrados de pleno derecho en la Unión Europea, como parte integrante del Reino de España, si bien, como ocurre con las Islas Canarias, se encuentran fuera del territorio la Unión Aduanera.
- Rige el sistema general de impuestos vigente en el Estado Español, con importantes bonificaciones al objeto de compensar su especial situación geográfica y los desequilibrios territoriales que comporta.
- En materia de imposición indirecta sobre el consumo no se aplica del IVA sino un gravamen alternativo con tipos más reducidos.

IMPUESTOS INDIRECTOS: IPSI

Como se ha indicado la ley del IVA excluye del ámbito espacial de aplicación del impuesto a las ciudades de Ceuta y Melilla, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera de la UE. Alternativamente se aplica un impuesto municipal propio denominado **Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI)**

El IPSI es un impuesto indirecto, de carácter municipal, cuyo ámbito de aplicación se limita al **ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla**. La normativa del IPSI realiza numerosas remisiones a la normativa del IVA, que la complementa en gran medida. El funcionamiento de ambas normas es similar, aunque el IPSI resulte más beneficioso en la mayoría de los casos..

Hecho imponible

1.- Cuando sean realizados por **empresarios o profesionales** en el ejercicio de su actividad (es la misma consideración que en el IVA), grava los siguientes supuestos:

- La **producción** o elaboración con carácter habitual de bienes muebles corporales, así como su **importación** en el ámbito territorial del impuesto;
 - Se **consideran actividades de producción** las extractivas, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales y “otras análogas”: También la construcción o ensamblaje por el empresario, previo encargo por el dueño de la obra.

- **Se considera importación** tanto la entrada de bienes en el ámbito territorial de ambas ciudades, como la autorización para el consumo en Ceuta o Melilla de bienes que se encuentren en cualquiera de los regímenes de importación, importación temporal, tránsito...
- Las **prestaciones de servicio**,
 - Las operaciones se entienden localizadas en Ceuta o Melilla cuando así resulte de aplicar para estos territorios las normas establecidas en el IVA
- Las **entregas de bienes inmuebles** que radiquen en Ceuta y Melilla,
 - **Se consideran entregas de inmuebles** la construcción, ejecución de obras inmobiliarias, y la transmisión de dichos bienes. En ningún caso las transmisiones de inmuebles tributarán a la vez por este Impuesto y el que grava las **transmisiones patrimoniales onerosas**, aplicándose, a efectos de su **incompatibilidad**, las normas de la legislación común

2.- El consumo de energía eléctrica

Operaciones no sujetas

Dentro de los supuestos de no sujeción al impuesto se recogen:

- Los considerados como no sujetos en la normativa del IVA.
- La producción e importación de energía eléctrica.

Exenciones

Se aplican los mismos criterios que en la legislación común del IVA, con las siguientes especificidades:

- **Operaciones interiores.** Quedan exentas la producción o elaboración de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios, las entregas de bienes inmuebles y el consumo de energía eléctrica cuando tengan reconocida la exención en la legislación interior del IVA. El comercio **minorista** en general
- **Exportaciones:** Están exentas la producción o elaboración de bienes muebles corporales y las prestaciones de servicios, cuando sean objeto de exportación definitiva en régimen comercial al resto del territorio nacional o al extranjero.
Excepciones:
 - Las destinadas a tiendas libres de impuestos y a ventas efectuadas a bordo de medios de transporte que realicen la travesía entre la Península, Ceuta y Melilla, o entre las dos ciudades
 - Las provisiones de labores de tabaco con destino a los medios de transporte que realicen las travesías citadas.
- **Importaciones:** Las importaciones definitivas están exentas en los mismos términos que en la legislación común del IVA, No obstante, en el caso de importaciones en régimen de viajeros, la exención se aplica al conjunto de los mismos que no exceda de **90,15** euros. Tener en cuenta que con efecto 1.1.2009 se han modificado estos límites a efectos del IVA.

Devengo

- En la producción o elaboración de bienes muebles corporales: en el momento de la puesta a disposición de los adquirentes.
- En las importaciones de bienes en general: en el momento de admisión de la declaración para el despacho de importación (en su defecto, a la entrada de los bienes en el territorio de aplicación). En el caso de importación de vehículos de tracción mecánica, embarcaciones o aeronaves, en el momento de su matriculación.
- En las entregas de bienes inmuebles y prestaciones de servicios se producirá igual que en el IVA.

Sujeto pasivo

- **En las operaciones interiores**, las personas físicas, jurídicas o las entidades del artículo 33 de la LGT que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas.
 - **Excepción:** Inversión del Sujeto Pasivo. En caso de que las operaciones sean realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación, será sujeto pasivo el destinatario de las entregas o prestaciones mencionadas.
- En las **importaciones**: las personas físicas, jurídicas o las entidades del artículo 33 LGT que las realicen.

Base imponible

En el IPSI, las normas para la determinación de la base imponible, así como los supuestos y condiciones para su modificación, son iguales que en el IVA. (Existen normas especiales para el caso de los gravámenes complementarios del IPSI, aplicables al tabaco y ciertos carburantes y combustibles).

Régimen de determinación de la base

Con carácter general, la base imponible se determina en régimen de estimación directa.

Existe un régimen de estimación objetiva, de aplicación cuando se cumplan ciertos requisitos (entre los que cabe señalar el volumen de operaciones del año anterior no excedan determinadas cuantías que varían según el tipo de actividad), y del que además quedan excluidas algunas actividades.

Tipo impositivo

Los tipos de gravamen se fijan en las Ordenanzas de la Ciudad, debiendo oscilar entre el 0,5% y el 10%, sin que pueda establecerse distinción entre los tipos aplicables a la producción o elaboración, y a la importación de bienes muebles corporales.

Los tipos aplicables a cada operación son los vigentes en el momento del devengo de la operación

Cuota

Será el resultado de aplicar el tipo impositivo a la base imponible. Las normas sobre repercusión son las mismas que las del IVA.

Destacan la bonificación del 99 por 100 de la cuota del IPSI de las operaciones que, en cumplimiento de su objeto, se realicen bien **entre los socios y las Agrupaciones** de Interés Económico (AIE), bien **entre las empresas miembros y las Uniones Temporales** de Empresas (UTES).

Gravámenes complementarios sobre las Labores del Tabaco y sobre ciertos carburantes y combustibles

Los Gravámenes Complementarios, que recaen sobre consumos específicos, gravan, en fase única, la fabricación o importación de las labores del tabaco y de ciertos carburantes y combustibles.

Los Gravámenes Complementarios se exigirán además de las cuotas que procedan según el IPSI.

Cuotas Deducibles

Los sujetos pasivos productores o fabricantes podrán deducir de las cuotas del Impuesto devengadas por las operaciones gravadas, siempre que:

- Sean devengadas en el territorio de aplicación de dicho Tributo,
- Hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes,

- En la medida que se utilicen en las actividades de **producción o elaboración sujetas**,
- O bien sean exportados definitivamente al resto del territorio nacional o al extranjero. (salvo en el caso de que los bienes exportados no estén exentos)

Son de aplicación en el IPSI las mismas exigencias, limitaciones y restricciones del derecho a deducir contenidas por la legislación del IVA.

Exclusiones del derecho a deducir

Las cuotas soportadas o satisfechas en relación con **las entregas de bienes inmuebles**, las **prestaciones de servicios**, el **consumo de energía eléctrica**, los **Gravámenes Complementarios** sobre las labores de tabaco y sobre ciertos carburantes y combustibles petrolíferos, no podrán ser objeto de deducción, sin perjuicio de las devoluciones que procedan en relación con estos gravámenes complementarios.

Devoluciones

En los casos en que las cuotas soportadas exceden a las devengadas, los sujetos pasivos pueden solicitar la devolución del saldo existente a 31 de diciembre de cada año.

IRPF. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Se establece una deducción del 50% sobre la parte de cuota íntegra (estatal más autonómica) que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de la base liquidable positiva obtenida en Ceuta y Melilla.

Esta deducción afecta de diferente manera en función del criterio de la residencia habitual. De una forma resumida, sin mencionar los requisitos y limitaciones que en los tres casos existen, se puede decir que:

- Los residentes habituales en Ceuta y Melilla por un período superior a tres años podrán aplicar la deducción sobre la totalidad de las rentas obtenidas tanto dentro como fuera de la Ciudad
- Los residentes habituales por un período inferior a tres años sólo podrán aplicarla respecto de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla
- Los no residentes sólo sobre determinadas rentas obtenidas en ambas ciudades.

Es de advertir que esta deducción del 50% tiene su correlativa en la **reducción al 50% de las retenciones fiscales** a cuenta del IRPF que deban soportar los contribuyentes por sus rentas devengadas en Ceuta y Melilla que se reducen al 50% de las retenciones peninsulares (trabajo personal; actividades económicas, alquileres, rentas de capital, etc.).

En principio estas reducciones son compatibles con las que con carácter general establece la normativa del IRPF, en especial para rendimientos de actividades económicas.

IS. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Se prevé una bonificación en la cuota del 50% por la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichas ciudades autónomas o sus dependencias.

Son requisitos para beneficiarse de esta bonificación:

- Que las entidades que operen de forma “efectiva y material” mediante establecimiento o sucursal en Ceuta, Melilla o sus dependencias,
- Se definen como operaciones efectiva y materialmente realizadas en Ceuta y Melilla o sus dependencias como aquellas que cierran en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos.
 - *Hay una relación de actividades que, en ningún caso, se entiende que cierran un ciclo mercantil, en concreto, las operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros, y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí rentas. Con ello se quiere evitar que se intenten localizar operaciones en estos territorios que no hayan generado un valor económico a fin de gozar de la bonificación.*

Aunque la Ley del IS no lo exige de forma expresa, la aplicación práctica de esta bonificación requiere poder determinar de forma separada la renta bonificable. Esto último hace necesario en la práctica a llevar una contabilidad separada, excepto en el caso de las empresas pesqueras o de navegación marítima.

Para estos dos tipos de empresas se establece un régimen objetivo de determinación de las rentas imputables a Ceuta y Melilla, utilizando como criterios de distribución de la renta la dirección efectiva de la entidad, el desembarco de captura o pasajes, fletes y arrendamientos, y la matriculación de los buques.

Esta bonificación es compatible con otras bonificaciones y deducciones establecidas en la normativa general del impuesto y en especial con la que se refiere al Régimen de Empresa de Reducida Dimensión.

Es de advertir que esta deducción del 50% tiene su correlativa en la **reducción al 50% de las retenciones fiscales** a cuenta del IRPF que deban soportar los contribuyentes por sus rentas devengadas en Ceuta y Melilla que se reducen al 50% de las retenciones peninsulares (trabajo personal; actividades económicas, alquileres, rentas de capital, etc.)

Tener en cuenta que los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades se han reducido a partir del 1.1.2007 con carácter general, siendo para el ejercicio 2009, del 30%, salvo en las llamadas empresas de reducida dimensión (ERD) para las cuales los tipos son:

Tipos de gravamen	2009
Base de 0 a 120.202,41 euros	25%
Base por encima de 120.202,41 euros	30%

IRNR

La deducción y la bonificación previstas en el IRPF y el IS serán aplicables a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de personas físicas o

entidades no residentes. Sin embargo, no son aplicables a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente

IP. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Es de advertir que con efecto al 1.1.2008 este **tributo goza con carácter general de una bonificación en la cuota del 100%** lo que hace que en la práctica no se devengue, real quedando por tanto sin contenido, a partir de esta fecha, la bonificación específica existente en Ceuta y Melilla

Hasta el 31-12-2008 se aplicaba una bonificación para los sujetos pasivos residentes en Ceuta y Melilla del 75% de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a los bienes situados y derechos ejercitables en dichas ciudades.

También **los no residentes** en las Ciudades Autónomas podían aplicar esta bonificación, si bien limitada a los valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en Ceuta y Melilla. y sus dependencias, o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas.

Esta bonificación era compatible con otras establecidas con carácter general en la normativa del impuesto, y en particular con la exención establecida para activos afectos a actividades empresariales o profesionales y para acciones y participaciones en sociedades familiares.

ISD. IMPUESTO SOBRE DONACIONES Y SUCESIONES.

A partir de enero de 2003, una **bonificación en cuota del 50%** para la mayoría de adquisiciones de carácter gratuito *inter vivos*, y *mortis causa*.

Se aplica además una **bonificación del 50%** de la cuota derivada de adquisiciones ***mortis causa*** y de las cantidades percibidas por los beneficiarios de los seguros sobre la vida, que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario. Para beneficiarse de dicha bonificación en las adquisiciones *mortis causa* lo determinante será que el causante hubiese tenido a la fecha del devengo su residencia habitual en Ceuta y Melilla durante los cinco años anteriores (contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo), con independencia del lugar donde radicasen dichos bienes. En herencias, a partir del 1.1.2004 la bonificación se amplía al 99% en determinadas circunstancias.

Se aplica una bonificación del 50% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla. En el caso de las demás adquisiciones *inter vivos* dicha bonificación será aplicable cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla, y ello con independencia del lugar donde se encontrasen los bienes donados. Por tanto, será preciso estar a las reglas de determinación de la residencia habitual (residencia habitual y puntos de conexión).

Por supuesto esta bonificación propia de Ceuta y Melilla es compatible con las bonificaciones y reducciones generales propias del impuesto y en especial con la reducción en la base relativa a activos afectos a actividades empresariales o profesionales y acciones o participaciones en sociedades establecidas para la sucesión de empresas familiares *inter vivos* (donación) o *mortis causa* (herencia o

legado). Siempre que exista una reducción o bonificación general en la base o en la cuota se aplicará esta, y sobre la cuota resultante, si fuese positiva, se aplicaría en su caso la reducción del 50% propia de Ceuta y Melilla.

ITP y AJD. IMPUESTO DE TRASMISIONES PATRIMONIALES T ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se encuentran **bonificadas en un 50% las tres modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, cuando se refieran a actos jurídicos que se localicen en Ceuta o Melilla, de acuerdo con determinados criterios.

Así, en Operaciones Societarias la bonificación se aplicará sobre los hechos imponibles regulados por esta modalidad cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal o social en Ceuta o Melilla.

Respecto a Actos Jurídicos Documentados, la bonificación afectará al devengo de la cuota gradual por documentos notariales inscribibles en Ceuta o Melilla.

Finalmente, las Transmisiones Patrimoniales Onerosas podrán disfrutar de este beneficio cuando el acto o contrato que da origen a su devengo se localice en Ceuta o Melilla conforme a las reglas previstas en la Ley del impuesto, que regula la bonificación.

OTROS IMPUESTOS LOCALES.

En general los impuestos locales se benefician de una reducción del 50% cuando se refieren a inmuebles, bienes obras o establecimientos situados en Ceuta y Melilla: Esta reducción se extiende a

- IAE. Impuesto sobre Actividades Económicas (recordar que desde el 1.1.2003 las empresas individuales; las personas físicas y las sociedades con cifra de negocio inferior a un millón de euros están exentas de pago de cuota por este tributo).
- IBI. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- ICIO. Impuesto sobre Construcciones; Instalaciones y Obras.
- IIVTNU. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

NOTA: Los beneficios tributarios; reducciones y bonificaciones aplicables en Ceuta y Melilla son compatibles y acumulables en general con otras reducciones, o bonificaciones, establecidas con carácter general en la normativa estatal.

=====