



ENTORNO JURÍDICO - FISCAL



Enero 2012

M^a Vicenta Pérez Silvestre



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/>



"El FSE invierte en tu futuro"

Índice

Contenido del Temario

1. Introducción. La forma jurídica de la empresa	3
2. ¿Qué tipo de empresa interesa?. La elección de la forma jurídica	8
2.1. Formas Individuales: Empresario Individual. Profesionales. Agricultores y Ganaderos.....	10
2.1.1. La responsabilidad del Empresario Individual	11
2.1.2. Trámites y Obligaciones. Emp. Ind.	12
Cuadro Resumen Trámites. Emp. Ind.	18
2.2. Comunidad de Bienes	20
2.3. Sociedad Civil	22
2.4. Trámites y Obligaciones. CB y SC	24
Cuadro Resumen Trámites. CB y SC	29
2.5. Sociedades Mercantiles	32
2.5.1. Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL) y Sociedad Anónima (SA)	32
2.5.2. Trámites y Obligaciones. SL y SA	37
Cuadros Resumen Trámites. SL y SA	50

2.5.3. Sociedad Limitada Nueva Empresa. SLNE	54
2.5.3.1 Trámites y Obligaciones. SLNE.....	54
2.5.4. Otras Formas Societarias Especiales	56
2.5.4.1 Las Sociedades Laborales.....	56
2.5.4.2 Las Sociedades Cooperativas	57
3. Aspectos Tributarios de la Empresa (Obligaciones Fiscales)	
y Calendario Fiscal	60
3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido.....	62
3.2. Retenciones Fiscales a Terceros	72
. Ejemplos de Retenciones en Facturas.....	74
3.3. IRPF. La Tributación de Resultados Empresariales	77
. Calendario Fiscal. Empresarios y Profesionales.....	81
3.4. IS. El Impuesto sobre Sociedades	82
. Régimen de Empresa de Reducida Dimensión	84
. Calendario Fiscal. Sociedades	86
Anexos	87
Bibliografía. Repositorio Savia - EOI	89
Webs y Redes Sociales	89

Contenido del Temario

1. Introducción. La forma jurídica de la empresa

Cuando un emprendedor decide crear una empresa debe adoptar una de las formas jurídicas previstas legalmente. Cada una de las opciones implica una serie de ventajas y limitaciones, por ello es una decisión de infinita trascendencia la elección de la forma jurídica adecuada, ya que no sólo condicionará el desarrollo futuro de la empresa, sino también de sus socios.

A la hora de tomar una decisión sobre la forma jurídica a adoptar, se deben analizar una serie de aspectos a tener en cuenta, como los siguientes:

- **Tipo de actividad a ejercer y dimensión de la misma.**

El tipo de actividad que vaya a desarrollar la empresa, así como su dimensión, puede condicionar la elección de la forma jurídica, ya que hay casos en que la normativa aplicable establece una forma concreta.

- **Proceso de tramitación y costes de constitución, y gestión posterior.**

Si se elige como forma jurídica una sociedad mercantil capitalista, supone un mayor número de trámites burocráticos a la hora de constituirla, así como en su gestión posterior.

Los costes de constitución también deben ser valorados como aspecto a considerar. En principio el empresario individual o las sociedades civiles son las más baratas de constituir, ya que no es necesaria su inscripción en el Registro Mercantil y por lo tanto no requieren la participación de notario. Por el contrario, la sociedad limitada, la anónima, las sociedades laborales y las cooperativas de trabajo si exigen escritura notarial y un capital mínimo.

- **Número de los promotores-socios, responsabilidad y patrimonio personal** de los mismos, así como **riesgo** dispuesto a **asumir**.

El número de personas que intervienen en la actividad puede también condicionar la elección. En el caso de que sean varios promotores, lo más aconsejable es constituir una sociedad.

Otra opción que debe valorarse es si se pretende o no limitar la responsabilidad futura de los socios o promotores, respecto del capital que aportan y proteger su patrimonio personal. En las sociedades capitalistas: limitadas y anónimas, la responsabilidad está limitada al capital aportado, mientras que el empresario individual, las sociedades civiles y comunidades de bienes, la responsabilidad es ilimitada, afectando tanto al patrimonio empresarial como personal.

- **Aspectos fiscales y laborales.**

Cada una de las formas jurídicas va a estar sometida a un régimen de tributación diferente.

Se pueden diferenciar dos grupos: las que según su forma jurídica están sujetas al IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), como es el caso de los empresarios individuales, sociedades civiles y comunidades de bienes; o las que están sujetas al IS (Impuesto de Sociedades), como el resto de sociedades capitalistas, siendo el tipo impositivo a aplicar en ambos casos diferente. En el IRPF se aplica un tipo impositivo progresivo, que va elevándose a medida que se incrementan los beneficios; mientras en el IS se aplica un tipo fijo, del 20%, 25% o 30% según los tramos de beneficios obtenidos y según la empresa sea o no de reducida dimensión.

▫ Necesidad económica del proyecto.

La dimensión económica del proyecto puede hacer necesario cierto importe mínimo de inversión, y como consecuencia la necesidad de financiarlo con un mínimo de capital, normalmente en forma de dinero o bienes, que aporten los socios.

Determinados tipos de sociedad exigen el disponer de ese capital mínimo que se debe aportar para poder constituir la empresa, y la carencia del mismo podría limitar el acceso a unas formas jurídicas u otras.

Por ejemplo:

- . Para constituirse como Empresario Individual: no existe un mínimo de capital social a aportar.
- . Para constituir una Sociedad de Responsabilidad Limitada: existe un mínimo de 3.000 euros de capital social a aportar.

▪ Conclusión

En principio, con algunas excepciones, las empresas pueden adoptar cualquiera de las formas jurídico-mercantiles reconocidas en Derecho, aunque la conveniencia de elegir una u otra vendrá determinada por sus dimensiones, implicación personal o familiar, y desde luego la fiscalidad de una y otras. La elección de la forma adecuada es un aspecto importante de largas consecuencias económicas, familiares y patrimoniales, y por tanto ha de adoptarse disponiendo de una adecuada información sobre tales consecuencias y sobre la fiscalidad que se derivará de la decisión adoptada.

La forma jurídica a adoptar por la empresa será aquella que le dote de gran flexibilidad en el mercado, tratando de lograr alguna ventaja de tipo económico y que permita el ejercicio de los derechos de los socios, sin afectar o afectando lo menos posible al funcionamiento de la organización.

▪ En esencia, las formas empresariales que se pueden crear, se agrupan en tres alternativas:

a. *Forma Individual*, cuando la propia persona física, por cuenta y riesgo propios, acomete una actividad empresarial, agraria, profesional o artística.

b. *Entidad sin personalidad jurídica propia*, como son las Comunidades de Bienes, las Sociedades Civiles u otras formas análogas.

c. *Entidad con personalidad jurídica propia*, como son las Sociedades Mercantiles (capitalistas), Cooperativas y otras.

Y las diferentes formas posibles que pueden surgir de cada grupo son muy numerosas, siendo las principales las siguientes:

a.-Formas Individuales:

. Empresario Individual, Profesional Independiente, Agricultor y Ganadero.

b.- Entidades sin Personalidad Jurídica Propia:

. Comunidad de Bienes (CB)

. Sociedad Civil (SC)

c.- Entidades con Plena Personalidad Jurídica Propia:

c1. Sociedades Mercantiles:

- . Sociedad de Responsabilidad Limitada, o Sociedad Limitada (SL)
- . Sociedad Anónima (SA)
- . Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE)

c2. Sociedades Mercantiles Especiales (Laborales, Cooperativas, etc.)

c3. Otras formas jurídicas (Asociaciones, Fundaciones, etc.)

Todas estas formas jurídicas para su constitución requieren una serie de trámites legales y administrativos.

2. ¿Qué tipo de empresa interesa?. La elección de la forma jurídica

La elección de la forma jurídica idónea para el desarrollo de una actividad empresarial, es cuestión que no permite la aplicación de una fórmula o criterio general. Cada caso debe ser analizado teniendo en cuenta factores no sólo tributarios sino también de índole económica, personal, familiar, responsabilidades asumidas, etc.

En general, debe procurarse empezar con la forma más sencilla compatible con los condicionantes de entrada, y según sea conveniente o necesario transformar el negocio adoptando formas más complejas. Es relativamente sencillo convertir un negocio individual en Comunidad de Bienes o Sociedad Civil, así como aportarlo en bloque a una Sociedad Limitada.

También ha de tenerse en cuenta que, ocasionalmente, debe procederse a montar el negocio utilizado simultáneamente más de una forma jurídica: por ejemplo, dos altas con titulares diferentes, o un alta individual y otra a nombre de una sociedad.

Un caso muy frecuente es el de separar el negocio en sí, es decir, separar la explotación de la propiedad de inmuebles y otros bienes, que pueden estar a nombre de una sociedad propietaria del patrimonio.

Para la correcta elección de la forma, debe determinarse si:

1. Se plantea la empresa como negocio individual o colectivo.
2. En caso del Empresario Individual, y en la empresa familiar, es fundamental examinar el régimen matrimonial, la implicación de otros miembros de la familia, los bienes afectos, y, en general, las obligaciones personales y familiares que asumen.



3. En el segundo caso, ¿es suficiente una estructura de tipo comunidad de bienes o sociedad civil?.

4. Si finalmente se opta por una Sociedad, ¿de qué tipo?. Pensemos que los casos más característicos son la SL y SA. Conviene conocer y contrastar las similitudes y diferencias básicas entre una y otra.

2.1 Formas Individuales: Empresario Individual / Profesional / Agricultor y Ganadero

Persona Física que realiza en nombre propio y como titular de una empresa una actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera o profesional. Debe ser mayor de edad y tener plena disponibilidad de sus bienes.

No tiene una regulación legal específica y está sometido en su actividad empresarial a las disposiciones generales del Código de Comercio en Material Mercantil, y a lo dispuesto en el Código Civil en materia de derechos y obligaciones.

Características:

- La **personalidad jurídica de la empresa es la misma que la de su titular**, por lo que:
 - Existe una **confusión jurídica** entre el **patrimonio privado** o personal del titular y el **empresarial**, al tener todo bajo el mismo nombre y razón social.
 - La **responsabilidad es ilimitada**. El titular responde personalmente de las deudas contraídas por la empresa frente a terceros con todo su patrimonio actual y futuro.
- Los **trámites para su constitución** y posterior **gestión son sencillos**, así como la **simplicidad de las obligaciones fiscales**. Por lo que:
 - Es una forma empresarial idónea para el funcionamiento de empresas de reducido tamaño.
- La aportación de capital a la empresa no tiene más límite que la voluntad del titular, es decir, **no existe capital mínimo inicial**.
- El titular **cotizará por el Régimen de Autónomos de Seguridad Social (RETA)**.
- La **tributación de su Resultado Empresarial** será por el **IRPF**, de manera que lo rendimientos obtenidos por la actividad tributan por inclusión en la base del IRPF del titular de la misma.
- La **contabilidad** que debe llevar, en general, es más **sencilla**.

- En relación a estas características hay dos inconvenientes muy destacados:
 - . Todo el riesgo empresarial recae en la persona del empresario (el titular) y en todos sus bienes, respondiendo de las deudas que genera el negocio con todo su patrimonio.
 - . Si el volumen de beneficios es alto, la tributación es elevada.

2.1.1 La responsabilidad del Empresario Individual

El empresario individual ejercita una actividad económica que se concreta en un conjunto de actos de los que ha de responder.

- Por lo que cuando hablamos de responsabilidad del empresario hay que analizar tres aspectos:

. *¿Con qué bienes responde?:*

Como todo deudor, responde con todos sus bienes, presentes y futuros, tanto si están afectos como no a su actividad empresarial.

. *¿De qué hechos responde?:*

Como principio general, el empresario responde de los contratos que realiza con terceros y también de ciertos actos efectuados fuera del ámbito empresarial y que son perjudiciales para terceros.

En relación con los actos ajenos, el ámbito empresarial se establece en la Ley de Derechos de los Consumidores el derecho a reclamar una indemnización por parte del consumidor por los daños y perjuicios sufridos por el consumo de bienes o la utilización de productos o servicios, salvo que los daños sean ocasionados por culpa exclusiva del consumidor. Lo cual viene a considerar que el fabricante o distribuidor responde siempre, a menos que acredite que han

cumplido debidamente las exigencias y requisitos reglamentariamente establecidas y los demás cuidados y diligencias que exige la naturaleza del producto, servicio o actividad.

. *¿De qué personas responde?:*

En principio no sólo responde de sus propios actos, sino que también responde de los actos realizados por personas a su cargo en el ejercicio de la actividad empresarial.

* Un factor a destacar en la responsabilidad, es la del Comercio realizada por Persona Casada:

En el supuesto de que uno de los cónyuges sea empresario, responderá con sus bienes propios y con los que adquiera, pudiendo enajenar o hipotecar los unos y los otros. Pero para que los demás bienes comunes del matrimonio (bienes gananciales) puedan responder, se precisa el consentimiento de ambos cónyuges, y dicho consentimiento se presumirá otorgado si el otro cónyuge no expresa oposición.

Sin embargo, el consentimiento puede ser revocado libremente por el cónyuge del empresario, o por el empresario, si se quiere reducir el riesgo sobre el patrimonio familiar no afecto al negocio. Para lo cual dicha oposición o revocación deberá hacerse constar en escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil.

2.1.2 Trámites y Obligaciones

► Trámites de Constitución. Alta Fiscal

Para constituirse como empresario basta darse de alta en la Agencia Tributaria como tal, mediante la llamada Declaración Censal, modelo 036 ó 037.

En la misma se indica la actividad a ejercer (epígrafe o epígrafes del IAE - Impuesto de Actividades Económicas -), el local o locales afectos a la actividad, y en su caso, se elige el Régimen Tributario aplicable en el IRPF e IVA.

En general, con alguna excepción, el *empresario individual* no está obligado a inscribirse en el Registro Mercantil, pero puede hacerlo voluntariamente, o ha de hacerlo a fin de que el cónyuge inscriba su oposición a la responsabilidad de bienes comunes.

► Trámites Laborales

. Normalmente el *empresario individual*, si trabaja en su empresa, debe darse de alta en la Tesorería General de la Seguridad Social en el Régimen de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA).

. Si el *empresario* tiene o piensa tener trabajadores asalariados, debe solicitar el alta como Centro de Trabajo en el organismo competente de su Comunidad Autónoma (en la Dirección Provincial de Trabajo y Asuntos Sociales), y solicitar número de cotización en la Tesorería Territorial, Agencias y Oficinas de la Seguridad Social, y, en su caso, deberá dar de alta en el Régimen General de Trabajadores por Cuenta Ajena a aquellos que contrate.

► Trámites Administrativos

. Si la actividad del *empresario* se desarrolla en local al público, deberá solicitar en el correspondiente Ayuntamiento el alta o licencia de apertura, y en su caso el de obras.

► Régimen Tributario

▫ IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Los rendimientos que obtenga el *empresario individual* tributan por inclusión en la base del IRPF del titular de la actividad.

A estos efectos los rendimientos se determinan en dos regímenes alternativos cuya elección se hace en base, en su caso, al darse de alta censal:

a) *Régimen de Estimación Directa - Normal (EDN) y Simplificada (EDS) -*

El rendimiento es calculado en función de los *ingresos* y *gastos*.

Declaraciones trimestrales de pagos a cuenta del IRPF en el modelo 130. Se ingresa en principio el 20% del rendimiento neto.

. *Régimen de Estimación Directa modalidad Normal (EDN):*

Se aplica a aquellas actividades cuyo volumen de negocio en el ejercicio anterior haya sido superior a 600.000 euros, o hayan renunciado voluntariamente al Régimen de Estimación Directa Simplificada.

. *Régimen de Estimación Directa modalidad Simplificada (EDS):*

Se aplica a aquellas actividades cuyo volumen de negocio en el ejercicio anterior haya sido inferior a 600.000 euros o hayan renunciado al Régimen de Estimación.

b) *Régimen de Estimación Objetiva por Módulos (EOM):*

El rendimiento se determina por un sistema de “índices” o “módulos” objetivos, en función del personal de la actividad, superficie del local, consumo de energía, etc.

. 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 euros.

. El volumen de sus compras no debe superar 300.000 euros. En este importe se incluirá el de las obras o servicios subcontratados.

▫ IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido)

El empresario individual es sujeto pasivo del IVA, salvo que sus actividades estén exentas. Por lo que debe repercutirlo a sus clientes y efectuar las declaraciones-liquidaciones, normalmente, trimestrales, en la AEAT.

Según en el régimen que tribute del IRPF y otras circunstancias, puede estar en diversos regímenes de liquidación:

. Régimen General: Declaraciones trimestrales (modelo 303) y resumen anual (modelo 390). Aunque se destaca la posibilidad de solicitar mensualmente la devolución de los excesos del IVA, pero cumpliendo requisitos formales: como la declaración-liquidación telemática y mensual del impuesto y la presentación, también, telemática y mensual de los libros registros de facturas.

. Régimen Simplificado (si en IRPF tributa en Módulos y no es Comerciante Minorista): Declaraciones Trimestrales (modelos 310 y 311) y resumen anual (modelo 390).

. Régimen Recargo de Equivalencia (si es comerciante minorista): No se hacen declaraciones periódicas pero debe pagar a sus proveedores el IVA más un recargo.

. Régimen Agrarios y Otros.

▫ Retenciones Fiscales

Los *empresarios* están obligados a practicar las retenciones fiscales a trabajadores, profesionales, arrendadores, etc, ingresando los importes retenidos en el Tesoro en la forma reglamentaria, y declarando tales retenciones mediante las declaraciones trimestrales y anuales establecidas a tal efecto.

► Obligaciones Contables

El Código de Comercio establece la obligación de que todo comerciante y empresario debe llevar la contabilidad y libros acordes con sus normas. Sin embargo tal requisito sólo se exige cuando tributan en Estimación Directa Normal por superar los 600.000 euros de facturación. Si tributa en Estimación Directa Simplificada (EDS) sus obligaciones contables son mucho más sencillas. Sólo debe llevar:

- . Libro de Ingresos
- . Libro de Gastos
- . Libro de Bienes de Inversión
- . Libro de Provisiones y Suplidos (sólo ciertos profesionales)

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

Si el empresario tributa por Módulos ni siquiera está obligado a llevar los libros fiscales de ingresos y gastos. El único libro que debe llevar es el de Bienes de Inversión, si desean deducir amortizaciones del inmovilizado.

Los empresarios que tributen por IVA en Régimen General deben llevar también Registros de IVA (Facturas Emitidas, Facturas Recibidas y Bienes de Inversión). Pueden ser los mismos libros que para el IRPF, siempre que en su columnado puedan registrarse las cuotas del IVA. Si tributan en Régimen Simplificado, sólo deben llevar Libro de Facturas Recibidas. Los comerciantes en Recargo de Equivalencia, no están obligados a llevar ningún libro registro de IVA.

► Nombre Comercial

El *empresario* puede adoptar un nombre comercial, logotipo o enseña, para su establecimiento, que puede coincidir o no con la razón social que utilice a efectos legales y fiscales. Igualmente puede utilizar marcas gráficas o denominativas para sus productos o servicios. Si quiere proteger estos signos distintivos deben inscribirse en la Oficina Española de Patentes y Marcas (OEPM), en Madrid para el Estado Español. A efectos comunitarios la oficina radica en Alicante.

Si tiene, a efectos de internet o página web, dominios registrados, conviene que coincida con el nombre comercial o marca, ya que con ello se obtiene una mayor protección frente a terceros.

Cuadro Resumen Trámites Empresario Individual

Orden	Trámite	Lugar	Documentación	Plazo	Modelo
1	<i>Declaración Censal de Inicio de Actividad y Alta en el IAE</i>	Delegación de Hacienda	Modelo 036 ó 037 y DNI del empresario	10 días hábiles anteriores al inicio de la actividad	Modelo 036
2	<i>Alta en el Régimen Especial de Autónomos (RETA)</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social	Modelo TA 0521, tarjeta de la Seg. Social (o documento de afiliación TA-1, si no se ha estado afiliado con anterioridad), original y fotocopia del DNI del solicitante, NIF del solicitante y original y fotocopia del alta en el IAE.	30 días naturales siguientes al inicio de la actividad	Modelo 0521
3	<i>Inscripción de la empresa en la Seguridad Social</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social del domicilio social	Modelo TA-6, fotocopia del modelo 036, documento de la declaración de la Entidad Gestora seleccionada para la protección de los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, fotocopia del DNI de quien firma la solicitud de inscripción.	Previa a la inscripción de los trabajadores	ModeloTA-6
4	<i>Alta y afiliación de trabajadores en el régimen general de la Seg. Social</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seg. Social	* Afiliación: Modelo TA1 y fotocopia del DNI del trabajador. * Alta: Modelo TA2-S, fotocopia del documento de afiliación (TA1) y fotocopia del DNI	Con anterioridad al comienzo de la relación laboral	

5	<i>Registro Contrato de Trabajadores</i>	INEM	Copia básica del contrato firmada por los representantes legales de los trabajadores, si los hubiera	10 días siguientes a la contratación	
6	<i>Licencia Municipal de Apertura</i>	Departamento de Urbanismo del Ayuntamiento	Varía en función del Tipo	Antes de abrir el local. La actividad debe comenzar dentro de los 6 meses siguientes a la concesión de la licencia	Licencia de Apertura
7	<i>Licencia Municipal de Obras</i>	Departamento de Urbanismo del Ayuntamiento	Varía en función del Tipo	Antes de abrir el local. La actividad debe comenzar dentro de los 6 meses siguientes a la concesión de la licencia	Licencia de Obras
8	<i>Comunicación Apertura del Centro de Trabajo</i>	Dirección Provincial del Ministerio de Empleo y Seg. Social	Modelo oficial por cuadruplicado que contiene: datos del empresario y del centro de trabajo	30 días siguientes al inicio de la actividad	
9	<i>Legalización del libro de visitas</i>	Se adquiere en librerías especializada y se lleva a diligenciar a la Inspección de Trabajo y Seg. Social	El libro de visitas se presenta para su sellado en la Inspección de Trabajo y Seg. Social	Debe habilitarse al inicio de la actividad	

2.2 Comunidad de Bienes

Es una entidad sin personalidad jurídica propia distinta de la de sus miembros, y que se constituye por dos o más personas, llamadas *comuneros*. Se regulan por lo dispuesto en su propio documento constitutivo, con arreglo a lo establecido por el Código Civil.

Principales Características:

- La **propiedad** de un bien o de un derecho **pertenece en comunidad** a varias personas, sin división entre ellas.
- Para ejercer la actividad se requiere la existencia de un **contrato privado** en el que se detalle la naturaleza de las aportaciones y el porcentaje de participación que cada uno de los comuneros tiene en las pérdidas y ganancias de la CB. El reparto de dichas ganancias o pérdidas es proporcional al porcentaje de participación.
- **No existe aportación mínima** de capital, pero sí un **mínimo de dos socios**.
- La **responsabilidad** frente a terceros es **ilimitada**.
- Los **trámites de constitución** son **sencillos**: documento privado y alta fiscal. Sólo se constituirá mediante escritura pública (documento público) cuando se aporten bienes inmuebles o derechos reales.
- Si tributa en **EDS** (Estimación Directa modalidad Simplificada), la **contabilidad** es más **sencilla**.

▪ En relación a sus características, podemos señalar las siguientes ventajas:

. Es de fácil constitución y relativa rapidez, y normalmente no requiere escritura pública, ni capitales mínimos, ni se inscribe en el registro mercantil.

. La Comunidad en sí no tributa ni por el IRPF ni por el Impuesto de Sociedades (a diferencia de la SL o SA), son los comuneros los que tributan en su IRPF por la parte de renta que les corresponda del resultado de la CB, siendo el reparto proporcional al porcentaje de participación.

▪ Y como inconveniente:

. Al no tener una personalidad jurídica diferenciada de sus socios - comuneros -, éstos responden de forma solidaria e limitada, con todos sus bienes, de las deudas y obligaciones de la Comunidad.

2.3 Sociedad Civil

Es una entidad sin personalidad jurídica propia que se constituye por dos o más personas, llamadas *socios* o *partícipes*. Se regulan por lo dispuesto en su propio documento constitutivo, con arreglo a lo establecido por el Código Civil.

Características:

- La **propiedad** de un bien o de un derecho **pertenece en común** a varias personas.
- Para ejercer la actividad se requiere de un **contrato privado** en el que se detalle la naturaleza de las aportaciones y el porcentaje de participación que cada uno tiene en las pérdidas y ganancias de la SC. El reparto de dichas ganancias o pérdidas no tiene porqué ser proporcional al porcentaje de participación, puede haber criterios distintos.
- **No existe aportación mínima** de capital, pero sí **un mínimo número de socios** (dos).
- La **responsabilidad** frente a terceros es **ilimitada**.
- Los **trámites de constitución** son **sencillos**: documento privado y alta fiscal. Sólo se constituirá mediante escritura pública (documento público) cuando se aporten bienes inmuebles o derechos reales.
- Si tributa en **EDS** (Estimación Directa modalidad Simplificada), la **contabilidad** es más **sencilla**.

▪ Ventajas que podemos señalar:

- . Es de fácil constitución y relativa rapidez, y normalmente no requiere escritura pública, ni capitales mínimos, ni se inscribe en el registro mercantil.

. La Sociedad en sí no tributa ni por el IRPF ni por el Impuesto de Sociedades (a diferencia de la SL o SA), sino que tributarán sólo cada uno de los socios o partícipes en su IRPF por la parte de renta que les corresponda según las ganancias obtenidas, pudiendo aplicarse criterios de reparto distintos al porcentaje de participación de cada uno de ellos.

▪ Y como inconveniente:

. Al no tener una personalidad jurídica diferenciada de sus socios o partícipes, éstos responden con el patrimonio del negocio y con el propio, de las deudas y obligaciones de la SC.

2.4 Trámites y obligaciones. Comunidad de Bienes y Sociedad Civil

► Trámites de Constitución. Alta Fiscal

Para constituir una C.B o S.C. no es necesaria, en general, escritura pública, bastando con un documento privado entre las partes constituyentes. No se exigen capitales mínimos, ni se requiere que el nombre adoptado esté previamente reservado o registrado. No obstante, es prudencial comprobar que no lo está por terceros a fin de evitar complicaciones y pleitos.

. Presentación del documento privado ante la AEAT, junto el modelo 036 ó 037 para obtener el CIF.

. Seguidamente, ante la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma respectiva se liquidaba el 1% del capital aportado por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP). Gravamen que actualmente está eliminado, aunque el modelo 600 correspondiente a dicho impuesto hay que presentarlo.

. Presentación ante la AEAT del alta fiscal definitiva, mediante la Declaración Censal (036/037) que presenta la entidad y cada uno de los partícipes o comuneros.

. Con alguna excepción, las CB y SC no se inscriben en el Registro Mercantil, aunque en ciertos casos algunas SC si pueden hacerlo. Si se tratase de una Sociedad Civil de Profesionales, si estarían obligadas a inscripción en el Registro Mercantil y en el Registro de su Colegio Profesional.

► Trámites Laborales

. Los socios o comuneros de la entidad que trabajen en la actividad deben darse de alta en la Tesorería General de la Seguridad Social, en el Régimen de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA). Si colaboran con él familiares con los que conviva, también deberán darse de alta en este régimen. Puede haber casos en que un socio o comunero no tenga que darse de alta en el RETA, ya que puede ser un socio puramente capitalista, o estar jubilado, etc.

Si se trata de una entidad constituida por profesionales en cuyo Colegio profesional exista Mutualidad sustitutiva de la Seguridad Social, pueden escoger entre una u otra forma de previsión social.

. Si la entidad tiene o piensa tener trabajadores asalariados, debe solicitar el alta como Centro de Trabajo en el organismo competente de su Comunidad Autónoma (en la Dirección Provincial de Trabajo y Asuntos Sociales), y solicitar número de cotización en la Tesorería Territorial, Agencias y Oficinas de la Seguridad Social, y, en su caso, deberá dar de alta en el Régimen General de Trabajadores por Cuenta Ajena a aquellos que contrate.

► Trámites Administrativos

. Si la actividad de la CB o SC se desarrolla en local al público, deberá solicitar en el correspondiente Ayuntamiento el alta o licencia de apertura, y en su caso el de obras.

► Régimen Jurídico

. En las CB todos los comuneros responden de manera personal y universal con todos sus bienes de las resultas del negocio, y de manera solidaria unos con otros, lo que supone que cada miembro responde por todo. Por este motivo en materia empresarial, en general, es aconsejable el Régimen de Separación de Bienes.

. En la SC se puede pactar la responsabilidad no solidaria, y, en tal caso, cada socio responderá por su cuota de participación, aunque de manera personal y universal.

► Régimen Tributario

▫ IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

En lo que se refiere a la tributación de los rendimientos obtenidos en su actividad, la entidad en sí no tributa, ni el en IRPF ni en el Impuesto sobre Sociedades. Tributan en lo que se llama “*atribución de rentas*”, lo que supone que son sus socios, partícipes o comuneros, a quienes se imputa la parte del rendimiento que les corresponde, en su IRPF si es persona física. Así mismo, se deducirán individualmente las deducciones, retenciones y pagos a cuenta de la entidad.

La determinación de la base imponible del IRPF atribuible a los socios o comuneros se hará en los mismos regímenes que los empresarios individuales: Régimen de Estimación Directa - Normal (EDN) y Simplificada (EDS) - y Estimación Objetiva por Módulos.

Los socios o comuneros presentarán, por el hecho de serlo, declaraciones trimestrales de pagos fraccionados por la parte de base que les corresponda (modelo 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.

La entidad no tributa por sus rendimientos, pero existe la obligación de presentar anualmente, y referida al año anterior, una declaración en que consten sus participes, rendimientos atribuidos, retenciones aplicadas, y demás datos precisos para el control por Hacienda de los socios (modelo 184, a presentar en el mes de marzo).

* En el **Régimen de Estimación Directa son deducibles, en el cálculo de rendimiento neto, todos los gastos propios de la actividad, incluidas amortizaciones del inmovilizado. Le son de aplicación los beneficios fiscales de las Empresas de Reducida Dimensión (ERD): posibilidad de reducir la base imponible de amortizaciones fiscales aceleradas o libertad de amortización en inversiones nuevas vinculadas a la actividad hasta el 2015. Como gastos de difícil justificación se puede minorar el rendimiento** neto en un 5%, sin necesidad de ninguna justificación documental.

▫ IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido)

Respecto al IVA la entidad actúa como tal, presentando sus declaraciones de forma parecida a como lo haría una sociedad, si bien bajo la responsabilidad directa de sus socios, comuneros o partícipes. Por supuesto una CB o SC puede tributar en IVA en los mismos regímenes que un empresario individual:

- . Régimen General: Declaraciones trimestrales (modelo 303) y resumen anual (modelo 390).
- . Régimen Simplificado: Declaraciones Trimestrales (modelos 310 y 311) y resumen anual (modelo 390).
- . Régimen Recargo de Equivalencia (comerciante minorista): No se hacen declaraciones periódicas pero debe pagar a sus proveedores el IVA más un recargo.

▫ Retenciones Fiscales

Las CB y SC están obligadas a practicar las retenciones fiscales a trabajadores, profesionales, arrendadores, etc, ingresando los importes retenidos en el Tesoro en la forma reglamentaria, y declarando tales retenciones mediante las declaraciones trimestrales y anuales establecidas a tal efecto.

▶ Obligaciones Contables

Las CB y SC tienen, en general, unas obligaciones contables similares o idénticas a las de los empresarios individuales.

▶ Nombre Comercial

La entidad puede utilizar un nombre comercial, logotipo o enseña, para su establecimiento, que puede coincidir o no con la razón social que utilice a efectos legales y fiscales. Igualmente puede utilizar marcas gráficas o denominativas para sus productos o servicios. Si quiere proteger estos signos distintivos deben inscribirse en la Oficina Española de Patentes y Marcas (OEPM), en Madrid para el Estado Español. A efectos comunitarios la oficina radica en Alicante.

Si tiene, a efectos de internet o página web, dominios registrados, conviene que coincida con el nombre comercial o marca, ya que con ello se obtiene una mayor protección frente a terceros.

Cuadro Resumen Trámites para Constituir una C.B. y S.C.

Orden	Trámite	Lugar	Documentación	Plazo	Modelo
1	<i>Contrato Privado de Constitución entre las partes o Escritura Pública</i>	Ante Notario (sólo documento público)	Contrato escrito entre las partes		
2	<i>Solicitud del CIF</i>	Delegación de Hacienda	Modelo 036 ó 037, Fotocopia de la Escritura de Constitución, Fotocopia del DNI del firmante	30 días naturales siguientes a la Constitución de la Sociedad	Modelo 036
3	<i>Liquidación del ITPAJD</i>	Delegación Territorial de la Consejería de Hacienda	Modelo 600. Primera copia y copia simple de la Escritura de Constitución, CIF provisional. Este impuesto está Exento.	30 días hábiles a partir del otorgamiento de la Escritura de Constitución	Modelo 600
4	<i>Obtención del CIF Definitivo</i>	Delegación de Hacienda	Tarjeta de CIF provisional, original y primera copia de la Escritura de Constitución	Dentro de los 6 meses desde la obtención del provisional.	
5	<i>Declaración Censal de Inicio de la Actividad</i>	Delegación de Hacienda	Modelo 036, primera copia de Escritura de Constitución y fotocopia del CIF	30 días a partir del otorgamiento de la Escritura Pública	Modelo 036
6	<i>Alta en el IAE (sólo si ya había ejercido esa actividad previamente algún socio)</i>	Delegación de Hacienda	Modelo 840, fotocopia y primera copia de Escritura de Constitución, fotocopia del CIF	10 días hábiles anteriores al inicio de actividad	Modelo 840

7	<i>Alta en el Régimen Especial de Autónomos (RETA)</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social	Modelo TA 0521, tarjeta de la Seg. Social (o documento de afiliación TA-1, si no se ha estado afiliado con anterioridad), original y fotocopia del DNI del solicitante, original y fotocopia del alta en el IAE, Escritura Pública inscrita y el CIF	30 días naturales siguientes al inicio de la actividad o alta en el IAE	Modelo 0521
8	<i>Inscripción de la empresa en la Seguridad Social</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social del domicilio social	Modelo TA-6, fotocopia del modelo 036, documento de la declaración de la Entidad Gestora seleccionada para la protección de los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, fotocopia del DNI de quien firma la solicitud de inscripción, Escritura de Constitución de la Sociedad y fotocopia del CIF	Previa a la inscripción de los trabajadores	Modelo TA-6
9	<i>Alta y afiliación de trabajadores en el régimen general de la Seg. Social</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seg. Social	* Afiliación: Modelo TA1 y fotocopia del DNI del trabajador. * Alta: Modelo TA2-S, fotocopia del documento de afiliación (TA1) y fotocopia del DNI	Con anterioridad al comienzo de la relación laboral	

10	<i>Registro Contrato de Trabajadores</i>	INEM	Copia básica del contrato firmada por los representantes legales de los trabajadores, si los hubiera	10 días siguientes a la contratación	
11	<i>Licencia Municipal de Apertura</i>	Departamento de Urbanismo del Ayuntamiento	Varía en función del Tipo	Antes de abrir el local. La actividad debe comenzar dentro de los 6 meses siguientes a la concesión de la licencia	Licencia de Apertura
12	<i>Licencia Municipal de Obras</i>	Departamento de Urbanismo del Ayuntamiento	Varía en función del Tipo	Antes de abrir el local. La actividad debe comenzar dentro de los 6 meses siguientes a la concesión de la licencia	Licencia de Obras
13	<i>Comunicación Apertura del Centro de Trabajo</i>	Dirección Provincial del Ministerio de Empleo y Seg. Social	Modelo oficial por cuadruplicado que contiene: datos del empresario y del centro de trabajo	30 días siguientes al inicio de la actividad	
14	<i>Legalización del libro de visitas</i>	Se adquiere en librerías especializada y se lleva a diligenciar a la Inspección de Trabajo y Seg. Social	El libro de visitas se presenta para su sellado en la Inspección de Trabajo y Seg. Social	Debe habilitarse al inicio de la actividad	

2.5 Sociedades Mercantiles.

2.5.1. Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL) y Sociedad Anónima (SA)

Es cada vez más importante el número de empresas que adoptan la forma de Sociedad Mercantil.

Las *sociedades limitadas* y *anónimas* tienen un régimen jurídico determinado por el Código de Comercio y por la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por RD Legislativo 1/2010 de 2 de julio, y modificada por la Ley 25/2011 de 1 de agosto.

Las Sociedades Mercantiles son entidades con plena personalidad jurídica propia distinta de la de sus socios fundadores, que deben inscribirse en el Registro Mercantil, y que pueden ejercer todas las actividades empresariales y comerciales con sujeción a las normas del Código de Comercio y a las propias de cada tipo societario. Sus participes se denominan socios, en el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada (SL), y accionistas, en las Sociedades Anónimas (SA).

Principales Características:

- Se debe **constituir en escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil.**
- **Responsabilidad patrimonial de los socios o accionistas limitada al capital.** Lo cual le otorga una seguridad jurídica como consecuencia de la separación de los dos patrimonios.
 - . En ciertos casos puede existir la **responsabilidad personal de administradores.**
- La sociedad **crea un espacio económico-financiero separado** que permite, además de mayor seguridad jurídica, **mayor flexibilidad.** Ya que al ser personas jurídicamente diferenciadas, la sociedad y sus socios, existe la posibilidad de realizar operaciones legítimas entre unos y otros. Los socios pueden ser, en relación con la propia sociedad, trabajadores, directivos, arrendadores de locales, prestamistas, titulares de marcas, patentes, derechos de propiedad intelectual, etc.
- No son los partícipes de la sociedad, sino que es **la propia sociedad la que tributa por el Impuesto sobre Sociedades.** Los socios o accionistas sólo tributan en la medida en que la empresa reparta beneficios (dividendos).
- La **contabilidad** debe llevarse según el **Código de Comercio** y el **PGC.**

▪ **Inconvenientes que podemos encontrar.**

- 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 o accionistas otorguen a la sociedad son deudas de esta última, y deben ser registradas. Pero se consideran “deudas subordinadas”, lo que significa que en caso de liquidación, concursal o no, su cobro queda pospuesto a las demás deudas y sólo antecede al propio capital.

▫ Para niveles modestos de facturación y 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 responsabilidades y de separación patrimonial que ofrecen las Sociedades Mercantiles, tiene ciertos límites, especialmente acusados en las empresas de carácter familiar o con pocos partícipes:

. Si bien los socios o accionistas como tales no responden de las deudas sociales, no es menos cierto que suelen tener comprometido su patrimonio personal 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, y son solidarias si fuesen varios Administradores.

En consecuencia los miembros de una empresa familiar pueden resultar afectados en su patrimonio personal y a través de la responsabilidad solidaria de los cónyuges, que si están en el Régimen de Gananciales tales responsabilidades pueden tener un amplio alcance. Por lo que en estos casos, se aconseja adoptar cuantas medidas cautelares sean precisas.

▪ **Órganos de Administración Societaria.**

En toda sociedad es de la mayor importancia una correcta definición del órgano que ostente la administración social.

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

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

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

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

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

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

Es perfectamente posible que en los Estatutos aparezca establecida la figura del Presidente de Honor o de Presidente Fundador. Es una figura muy interesante de cara a la sucesión de la Empresa Familiar. Nada impide que en los Estatutos se fije una asignación económica o pensión a dicho Presidente, e incluso que se le reconozca algún papel como el de asistir a Consejos, Juntas, de mediar en conflictos, o 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 Consejo Delegado.

Los Administradores de una Sociedad asumen importantes responsabilidades, de forma solidaria si fuesen varios, destacando las siguientes:

- . Responder por actos indebidos, culposos o negligentes ante la propia sociedad, sus socios o accionistas o terceros perjudicados.
- . Responder 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 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.
- . Las normativas laborales, de seguridad en el trabajo, medioambiental y de otros órdenes, imponen obligaciones específicas a las empresas, de cuyo cumplimiento, en el caso de sociedades, se responsabiliza a los administradores, que incluso pueden ser imputados en vía penal.
- . 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.
- . En la vigente Ley 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 mas de dos meses, asumiendo en tal caso responsabilidad personal frente a los acreedores.

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

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

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

2.5.2 Trámites y Obligaciones

► Trámites de Constitución. Alta Fiscal

El procedimiento para constituir una Sociedad Mercantil es prácticamente el mismo cualquiera que sea su forma, aunque hay algunas ciertas diferencias entre la Limitada y la Anónima de las que haremos referencia (como, por ejemplo, por la diferencia del capital social).

Para su constitución, deben seguirse los siguientes pasos:

. *Solicitud de certificación negativa del nombre o razón social* en el Registro Mercantil Central.

Se puede solicitar por correo electrónico desde la página del propio Registro Mercantil (www.rmc.es). En esta solicitud se pueden indicar hasta tres denominaciones sociales, y se concederá para la primera que aparezca no registrada.

. *Declaración Censal Previa al Inicio (036)*. Es un trámite voluntario pero muy conveniente.

Con el certificado negativo de nombre ya se puede obtener un CIF provisional y presentar una “Declaración Censal Previa al Inicio” (mod. 036). Sirve para identificar a la sociedad a efectos fiscales y que pueda empezar a funcionar, por lo que con esto se permiten deducciones de IVA antes de Inicio de Actividad.

. *Depósito bancario en una entidad financiera del capital social exigido*.

Con el CIF provisional y la certificación negativa de nombre ya se puede abrir en cualquier entidad bancaria una cuenta-depósito, en la que deberá realizarse el ingreso del capital social de la sociedad.

. *Otorgamiento de la Escritura de Constitución notarial*. Para lo que debe aportarse:

- *Certificado negativo de denominación en vigor*.
- *Certificado bancario del depósito del capital aportado en metálico, y relación de bienes no dinerarios, si fuese el caso*.
- *Estatutos Sociales*. Es aconsejable adoptar un objetivo social amplio que incluya las actividades actuales o previsibles en el futuro
- *Datos de los socios, porcentajes de aportación, transmisión de participaciones, relación de administradores y facultades*.

. *Solicitud del CIF Provisional en la AEAT* (si no se hubiese realizado antes el trámite de “Declaración Censal Previa de Inicio de Actividad”).

El lugar de realización del trámite, será en las Ventanillas Únicas Empresariales o en la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente.

. *Liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentarios (ITPAJD)*, en la vertiente de operaciones societarias, sobre la Escritura de Constitución de Sociedad.

Después del RD 13/2011, actualmente está exenta de este impuesto la constitución de sociedades, por lo que ya no hay que abonar el 1% del capital social aportado, aunque si hay que hacer la declaración y presentar el modelo 600 en Hacienda de la Comunidad Autónoma respectiva.

Plazo: 30 días desde el otorgamiento de la escritura de constitución de la sociedad.

. *Presentación de la Escritura Liquidada en el Registro Mercantil.*

La inscripción es lo que le otorga a la sociedad su plena personalidad jurídica independiente y frente a terceros. Si la sociedad no está inscrita responden personalmente los fundadores. Si se aportan inmuebles deben presentarse, también, al Registro de la Propiedad.

La inscripción deberá solicitarse en los dos meses siguientes a la fecha de otorgamiento de la escritura pública.

Este trámite se puede realizar en la Ventanilla Única Empresarial o en el Registro Mercantil correspondiente.

Si se hubiesen aportado inmuebles, también deberá inscribir la escritura en el Registro de la Propiedad.

. Las Sociedades Mercantiles (SL, SA) deben inscribirse en el Registro Mercantil de su provincia.

. Otras Sociedades Mercantiles, como las Sociedades Laborales (SAL, SLL) deben inscribirse en el Registro de Sociedades Laborales del Ministerio de Empleo y Seguridad Social o Departamento de Trabajo de su Comunidad Autónoma.

- . Las Sociedades Profesionales, deberán inscribirse en el Registro de Sociedades Profesionales del Colegio o Colegios al que corresponda por la actividad de sus socios profesionales.
- . Las Sociedades Cooperativas se inscriben en los Registros de Cooperativas estatal o autonómico, según 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.
- . *CIF Definitivo.*

Una vez constituida la Sociedad, se procederá a darse de alta definitiva mediante la Declaración Censal (036). Este trámite se debe realizar en la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal de la Sociedad, en el plazo de 6 meses desde la obtención del CIF Provisional, presentado los siguientes documentos: CIF Provisional, Primera copia de la escritura de constitución inscrita en el Registro Mercantil.

En dicha Declaración Censal se indicará la actividad a ejercer (Epígrafe del IAE y sección), el local o locales afectos a la actividad y, en su caso, se elegirá el régimen tributario aplicable a efectos del IVA y otros tributos que le fuesen de aplicación, junto a otros datos.

Las empresas - sociedades y entidades en general - cuya facturación no supere un millón de euros están exentas del pago del IAE. Por tanto, inicialmente no tienen que darse de alta en la matrícula del IAE (modelo 840) y sólo lo harán cuando se haya superado tal cifra.

* Todos los trámites se pueden realizar telemáticamente. Más información:

<http://www.circe.es/Circe.Publico.Web/>

► Trámites Laborales

. El hecho de ser socio trabajador u administrador de una Sociedad Mercantil (S.L., S.A.) no supone que deba darse de alta en el Régimen de Trabajadores Autónomos (RETA). Ello se exigirá cuando el socio trabaje efectivamente en la empresa, o ejerza labores de dirección o análogas, cobrando retribución por ello, y siempre que su porcentaje de participación supere ciertos límites o la empresa esté controlada por su familia. Si el socio trabajador fuese minoritario y no ejerciese labores de dirección, podría darse de alta en el Régimen General de la Seguridad Social.

Se entiende que ejercen el “control”, directo o indirecto, de la empresa, y por lo tanto deben estar en el RETA, en los siguientes casos:

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, de capital.

Si detenta el 25%, o más, y ostenta poderes gerenciales o similares.

. Si la *sociedad* tiene o piensa tener trabajadores asalariados, debe solicitar el alta como Centro de Trabajo en el organismo competente de su Comunidad Autónoma (en la Dirección Provincial de Trabajo y Asuntos Sociales), y solicitar número de cotización en la Tesorería Territorial, Agencias y Oficinas de la Seguridad Social, y, en su caso, deberá dar de alta en el Régimen General de Trabajadores por Cuenta Ajena a aquellos que contrate.



► **Trámites Administrativos**

. Si la actividad de la *sociedad* se desarrolla en local al público, deberá solicitar en el correspondiente Ayuntamiento el alta o licencia de apertura, y en su caso el de obras.

► Régimen Jurídico

Existen diferencias entre las SL y las SA. Las más importantes son las siguientes:

	Sociedad Limitada	Sociedad Anónima
Capital	Su Capital Social no podrá ser inferior a 3.000 euros, ha de estar íntegramente suscrito y desembolsado en el momento de la constitución. Dividido en participaciones sociales, siempre nominativas.	Su Capital Social no podrá ser inferior a 60.000 euros, pudiendo desembolsarse un 25% al inicio. Dividido en acciones nominativas o al portador.
Constitución	Número mínimo de fundadores: tres, salvo que sea unipersonal.	No existe un número mínimo de fundadores, pudiendo constituirse como unipersonal.
Aportaciones No Dinerarias	Además de dinero podrá aportarse bienes o derechos, sin ser preciso informe de experto independiente.	Si además de dinero se aportan bienes o derechos, será necesario informe de experto independiente designado por el Registrador Mercantil.
Transmisión de las participaciones y acciones	Las limitaciones o condicionantes pueden ser más estrictos, e incluso limitar la libre transmisión dentro de un círculo familiar o profesional. Siempre en documento público más comunicación a la sociedad. Prohibidas las cláusulas que hagan prácticamente libre la transmisión.	Sólo puede limitarse si las acciones son nominativas, y consistiría en un derecho preferente para los demás socios. El principio general es el de libertad, salvo disposición contraria de los estatutos.
Duración Cargo del Administrador	La duración del cargo puede ser ilimitada, salvo que los estatutos lo limiten.	El señalado en los estatutos, que no podrá exceder de 5 años.
Juntas de Accionistas	Puede hacerse convocatoria directa por escrito, e incluso puede haber toma de decisiones sin necesidad de junta presencial.	La celebración de la Junta de Accionistas es necesariamente presencial y solemne.

En términos generales, la forma de SL se adapta mejor a la empresa familiar o de profesionales, o de pocos socios. La SA está pensada para sociedades con numerosos accionistas, sin vinculación entre sí, o en sociedades en las que participen de manera decisiva otras sociedades, o personas físicas o jurídicas no residentes, etc.

► Régimen Tributario

▫ IS (Impuesto sobre Sociedades)

Los rendimientos que obtenga una Sociedad tributan siempre en el IS (Impuesto sobre Sociedades), cuyo sujeto pasivo es la propia Sociedad y no los socios.

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), minorando en las eventuales pérdidas de ejercicios anteriores y con los ajustes fiscales extracontables reglamentarios. Y se calcula en *Régimen de Estimación Directa - Normal (EDN)*, como *resultado contable* obtenido según las normas del Código de Comercio y Plan General Contable.

Los principales tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades se han ido reduciendo en los últimos años, siendo la situación actual, a partir del ejercicio 2011, la siguiente:

Situaciones / Bases	Tipos
* Tipo de Gravamen General	30%
* Empresas de Reducida Dimensión (ERD) (Empresas que facturan menos de 10 mll euros)	
Base de 0 a 300.000 euros	25%
Base por encima de 300.000 euros	30%
* ERD cuya cifra de negocio < 5 mll euros y mantengan el nivel medio de empleo con una plantilla media inferior a 25 empleados	
Base de 0 a 300.000 euros	20%
Base por encima de 300.000 euros	25%

Deben formularse tres pagos fraccionados a cuenta de la declaración anual entre los meses de abril, octubre y diciembre, ingresando el 18% de la cuota líquida del último ejercicio liquidado. (Modelo 202, cuya presentación es obligatoria por vía telemática).

Como incentivo fiscal hay que destacar la *libertad de amortización* en inversiones nuevas vinculadas a la actividad hasta el 2015.

▫ IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido)

Las Sociedades, salvo que tengan por objeto una actividad exenta, están sometidas a este tributo, y lo hacen normalmente en el Régimen General.

Deben presentar en Hacienda las Declaraciones-Liquidaciones periódicas, normalmente trimestrales (modelo 303) y Declaración Resumen Anual (modelo 390).

Desde el 1.1.2009 cualquier sujeto pasivo del IVA, además de las empresas con facturación superior a 6 mlls euros, puede acogerse, si así le conviene, al sistema de Devolución Mensual de cuota, para lo cual debe darse de alta, mediante el modelo 036, en el Registro de Devoluciones Mensuales.

Deben llevar su Contabilidad de forma que las operaciones con IVA sean claramente identificables y verificables.

Además, deben llevar expresamente los *Libros Registros del IVA*: Libro de Facturas Emitidas, Libro de Facturas Recibidas, Libro de Bienes de Inversión y Libro de determinadas Operaciones Intracomunitarias. Los sujetos pasivos acogidos a declaración y devolución mensuales deben declarar, por vía telemática, el contenido de estos Libros de IVA mediante declaraciones 340 junto con la declaración mensual o trimestral (modelo 303).

Existen otros Regímenes Especiales para ciertos sectores empresariales, como por ejemplo: el Régimen de Agencias de Viaje, el Régimen de Bienes Usados (REBU), etc.

▫ Retenciones Fiscales

Las sociedades están obligadas a practicar las retenciones fiscales a trabajadores, profesionales, arrendadores, etc, ingresando los importes retenidos en el Tesoro en la forma reglamentaria, y declarando tales retenciones mediante las declaraciones mensuales o trimestrales (modelo 111) y anuales (modelo 190) establecidas a tal efecto.

► Obligaciones Contables

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 Libro de Acciones Nominativas, si es SA.
- . 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, además lo exige la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

▫ **Presentación de las Cuentas Anuales en el Registro Mercantil**

Toda Sociedad debe presentar anualmente en el mismo las denominadas “*Cuentas Anuales*”, que quedan depositadas por constancia legal, y para consulta de cualquiera que lo solicite.

Las *Cuentas Anuales* que deben presentar se componen de los siguientes documentos:

- . Hoja de Solicitud
- . Hoja de presentación de datos
- . Balance Activo y Pasivo (normal y abreviado)
- . Cuenta de Pérdidas y Ganancias (normal y abreviado)
- . Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN)
- . En ciertos casos, Estado de Flujos de Efectivo (EFE)
- . Memoria Anual (normal y abreviada)
- . Informe de Gestión (sólo 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 legítimas notarialmente
- . Certificado con aspectos medioambientales

Únicamente las sociedades cuyo volumen de facturación, activos, y/o personal, supere ciertos límites durante dos ejercicios consecutivos 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.

El límite para presentar los Estados Financieros en formato normal son los reflejados en el siguiente cuadro:

Parámetros / Estados Financieros	Balance y ECPN Abreviados	Cuenta de P y G Abreviada
Activo	Superior a 2.850.000 €	Superior a 11.400.000 €
Cifra Neta de Negocio	Superior a 5.700.000 €	Superior a 22.800.000 €
Número Medio de Trabajadores	50	250

La presentación de las Cuentas Anuales debe hacerse dentro de los 30 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 los administradores.

Calendario Contable Mercantil Societario
(Sociedades con ejercicio social coincidente con año natural)

Fechas / Plazos	Operaciones Societarias y Contables
31 de diciembre año n	Cierre Contabilidad año n
1 enero al 31 marzo año n+1	Plazo para que el Órgano de Administración forme las Cuentas del Ejercicio n
Hasta el 30 de abril de año n+1	Plazo de Legalización de los Libros de Contabilidad del Ejercicio n en el Registro Mercantil
Hasta el 30 de junio de año n+1	Plazo de Aprobación de las Cuentas por la Junta de Socios / Accionistas
Del 1 al 25 de julio año n+1	Plazo de Presentación de la Declaración del Impuesto sobre Sociedades en Agencia Tributaria
Del 1 al 30 de julio año n+1	Plazo de Depósito de Cuentas y Certificación de Acuerdos en el Registro Mercantil.

Hay sociedades que tienen ejercicios sociales que no coinciden con el año natural y por tanto cierran su Contabilidad en otras fechas. Para tales casos el calendario debe ajustarse a partir de la fecha de cierre.

► **Registro Propiedad Industrial. Internet**

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

El registro de denominaciones 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 Empresas registradas a comunicar a su Registro (Mercantil, de Cooperativas, etc) los registros de dominio y páginas web a su nombre.

Cuadro Resumen Trámites para Constituir una Sociedad

Orden	Trámite	Lugar	Documentación	Plazo	Modelo
1	<i>Certificación Negativa del Nombre</i>	Registro Mercantil Central	Instancia Oficial con el nombre escogido (máximo 3)	Previo al Otorgamiento de Escritura Pública	Certificación Negativa
2	<i>Depósito Bancario del Capital Exigido</i>	Entidad Financiera			
3	<i>Redacción de Estatutos</i>	Ante Notario		2 meses desde la obtención de la Certificación Negativa del Nombre	
4	<i>Escritura Pública</i>	Ante Notario	Certificación Negativa del Nombre, Estatutos Sociales, Certificado Bancario, DNI de todos los socios.	2 meses desde la obtención de la Certificación Negativa del Nombre	
5	<i>Solicitud del CIF</i>	Delegación de Hacienda	Modelo 036, Fotocopia de la Escritura de Constitución, Fotocopia del DNI del firmante	30 días naturales siguientes a la Constitución de la Sociedad	Modelo 036
6	<i>Liquidación del ITPAJD</i>	Delegación Territorial de la Consejería de Hacienda	Modelo 600. Primera copia y copia simple de la Escritura de Constitución, CIF provisional. Este impuesto está Exento.	30 días hábiles a partir del otorgamiento de la Escritura de Constitución de la Sociedad	Modelo 600
7	<i>Inscripción en el Registro Mercantil</i>	Registro Mercantil del domicilio social	Escritura Pública de Constitución, Documento que justifique haber presentado el modelo 600, fotocopia del CIF provisional. (Provisión 160 €)	Dentro de los 2 meses siguientes al Otorgamiento de la Escritura Pública.	

8	<i>Obtención del CIF Definitivo</i>	Delegación de Hacienda	Tarjeta de CIF provisional, original y primera copia de la Escritura de Constitución inscrita en el Registro Mercantil y fotocopia de la hoja de inscripción.	Una vez inscrita la sociedad en el Registro Mercantil, y dentro de los 6 meses desde la obtención del provisional.	
9	<i>Alta en el Régimen Especial de Autónomos (RETA)</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social	Modelo TA 0521, tarjeta de la Seg. Social (o documento de afiliación TA-1, si no se ha estado afiliado con anterioridad), original y fotocopia del DNI del solicitante, original y fotocopia del alta en el IAE, Escritura Pública inscrita y el CIF	30 días naturales siguientes al inicio de la actividad o alta en el IAE	Modelo 0521
10	<i>Inscripción de la empresa en la Seguridad Social</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social del domicilio social	Modelo TA-6, fotocopia del modelo 036, documento de la declaración de la Entidad Gestora seleccionada para la protección de los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, fotocopia del DNI de quien firma la solicitud de inscripción, Escritura de Constitución de la Sociedad y fotocopia del CIF	Previa a la inscripción de los trabajadores	Modelo TA-6

11	<i>Alta y afiliación de trabajadores en el régimen general de la Seg. Social</i>	Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seg. Social	* Afiliación: Modelo TA1 y fotocopia del DNI del trabajador. * Alta: Modelo TA2-S, fotocopia del documento de afiliación (TA1) y fotocopia del DNI	Con anterioridad al comienzo de la relación laboral	
12	<i>Registro Contrato de Trabajadores</i>	INEM	Copia básica del contrato firmada por los representantes legales de los trabajadores, si los hubiera	10 días siguientes a la contratación	
13	<i>Licencia Municipal de Apertura</i>	Departamento de Urbanismo del Ayuntamiento	Varía en función del Tipo	Antes de abrir el local. La actividad debe comenzar dentro de los 6 meses siguientes a la concesión de la licencia	Licencia de Apertura
14	<i>Licencia Municipal de Obras</i>	Departamento de Urbanismo del Ayuntamiento	Varía en función del Tipo	Antes de abrir el local. La actividad debe comenzar dentro de los 6 meses siguientes a la concesión de la licencia	Licencia de Obras
15	<i>Comunicación Apertura del Centro de Trabajo</i>	Dirección Provincial del Ministerio de Empleo y Seg. Social	Modelo oficial por cuadruplicado que contiene: datos del empresario y del centro de trabajo	30 días siguientes al inicio de la actividad	

16	Legalización del libro de visitas	Se adquiere en librerías especializada y se lleva a diligenciar a la Inspección de Trabajo y Seg. Social	El libro de visitas se presenta para su sellado en la Inspección de Trabajo y Seg. Social	Debe habilitarse al inicio de la actividad
17	Legalización de Libros Oficiales	Registro Mercantil del domicilio social	Instancia por duplicado acompañada del Libro Diario, Libro de Inventarios, Balance de Situación, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Libros Societarios y Libros Auxiliares	Al inicio de la actividad, antes de su utilización

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

- Posibilidad de constitución de SL, en general, por medios telemáticos con costes reducidos. Hasta ahora estos se aplicaban únicamente a las SLNE (que veremos a continuación).

Para la constitución telemática de SL cuyo Capital Social oscile entre 3.000€ y 3.100€, y sus socios sean personas físicas, se han aprobado unos Estatutos “Tipo”.

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

2.5.3. Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE)

La SLNE se regula como una especialidad de la Sociedad de Responsabilidad Limitada y comparte con ella sus características esenciales, como la limitación de la responsabilidad y división del capital en participaciones.

2.5.3.1 Trámites y Obligaciones

► Trámites de Constitución.

Se constituye en escritura pública notarial, y el propio notario en conexión con el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio efectuará los trámites precisos.

Mediante el llamado “Documento Único Electrónico” (DUE), que se inicia, tramita y finaliza por vía telemática, se centralizarán todos los trámites administrativos necesarios para la constitución y puesta en marcha de la empresa. Ahora bien, también queda abierta la vía de tramitación presencial a la que el emprendedor podrá acudir, si así lo desea.

El DUE sustituye a Declaraciones como solicitud del CIF, Declaración Censal, Alta en IAE, Alta en Régimen de Trabajadores Autónomos, etc. Se supone que esta tramitación será casi gratuita, excepto los aranceles notariales y registrales, y tasas reglamentarias.

. La denominación social estará formada por los dos apellidos y el nombre de uno de los socios, seguido de un código alfanumérico. Además, en la denominación debe figurar la indicación “Sociedad Limitada Nueva Empresa” o su abreviatura “SLNE”.

. Su objetivo social es genérico e incluye las siguientes actividades: agrícola, ganadera, forestal, pesquera, industrial, construcción, comercial, turística, transporte, comunicaciones, intermediación, profesional o de servicios en general.

. Sólo podrán ser socios las personas físicas, en número que no supere a cinco socios. Puede ser “unipersonal”, pero un mismo socio no puede ser socio único de más de una SLNE.

. El capital social no puede ser inferior a 3.012 euros, ni superior a 120.202 euros. El capital social siempre deberá desembolsarse en aportaciones dinerarias.

. Se dispensa la llevanza de libro de socios.

► **Obligaciones Contables**

Igual que el resto de sociedades están sometidas a las obligaciones contables del Código de Comercio, del Plan General de Contabilidad de la pequeña y mediana empresa.

► **Régimen Tributario**

Los impuestos que debe liquidar la SLNE son los mismos que cualquier otra sociedad mercantil. Sus resultados tributan en el Impuesto sobre Sociedades.

▫ **Fiscalidad**

Los impuestos que deban pagarse a la constitución, así como los tributos que se devenguen por la SLNE durante los dos primeros ejercicios (Impuesto sobre Sociedades, retenciones o ingresos a cuenta del IRPF), son aplazables o fraccionables sin necesidad de avales o garantías especiales.

▫ **IRPF**

Quienes se propongan constituir una SLNE pueden abrir una cuenta especial, “cuenta ahorro-empresa”, con una duración mínima de dos años, con al menos, un local y un empleado. Y cuyas aportaciones, dentro de ciertos límites, son deducibles en el IRPF, durante un plazo máximo de 4 años.

EOI Escuela de Organización Industrial

2.5.4. Otras Formas Societarias Especiales

La empresa puede adoptar otras formas jurídicas distintas de la SA, SL o SLNE. Los casos más importantes lo constituyen las *Sociedades Laborales* y *Sociedades Cooperativa*.

2.5.4.1. Las Sociedades Laborales

Se trata de una Sociedad Anónima o Sociedad Limitada de carácter especial, en que participan mayoritariamente los trabajadores como accionistas o partícipes de la misma.

En su denominación debe figurar la indicación “*Sociedad Anónima Laboral*” (SAL) o “*Sociedad Limitada Laboral*” (SLL).

Principales Características:

- Se debe constituir en escritura pública e inscribirse en el **Registro Mercantil** y en el **Registro Administrativo de Sociedades Laborales**.
- Permite a sus socios trabajadores **capitalizar la prestación por desempleo** e integrarse en el **Régimen General de la Seguridad Social**.
- El **Capital Social** estará dividido en acciones nominativas o participaciones sociales, y deberán **pertenecer al menos en un 51% a los trabajadores** que presten en ella servicios retributivos en forma directa, por tiempo indefinido y en jornada completa.
- **Ninguno de los socios podrá poseer** acciones o participaciones que representen más de un tercio del **Capital Social**.
- La **circulación de las acciones** reservadas a los trabajadores está legalmente restringida.
- El capital mínimo será el mismo que el de la SA o SL, según se haya elegido.
- La **contabilidad** debe llevarse según el **Código de Comercio** y el **PGC**.

2.5.4.2. Las Sociedades Cooperativas

Las *Cooperativas* son entidades con plena personalidad jurídica, constituidas por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, con una estructura y funcionamiento democráticos.

Principales Características:

- Se debe **constituir en escritura pública** e **inscribirse en el Registro de Sociedades Cooperativas**.
- El **Capital Social** está constituido por las **aportaciones de los socios**, existiendo un doble capital social:
 - El **mínimo** para que pueda constituirse y funcionar, que estará fijado en los Estatutos, y será el que sirva de **garantía mínima** a los acreedores.
 - El **variable**, que será la consecuencia de las aportaciones de los socios a dicho capital social, y que aumentará o disminuirá según ingresen o se den de baja los socios.
- Como en el resto de Sociedades, se pueden hacer **aportaciones no dinerarias**.
- La **transmisión de las aportaciones**, sólo podrá hacerse a los socios de la Cooperativa y a los que en el plazo de los tres meses siguientes a la transmisión adquieran la condición de socios. Se pueden transmitir a los herederos si son socios, si no lo son, podrán adquirirlas si solicitasen su incorporación.
- Tiene que asumir unos **Fondos Sociales Obligatorios** irrepartible entre los socios:
 - Un **fondo de reserva obligatorio**, destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la Cooperativa, y
 - Un **fondo de educación y promoción**, inembargable.
- La **contabilidad** debe llevarse según el **Código de Comercio** y el **PGC**.

En cuanto a sus consecuencias tributarias, es importante distinguir sus ingresos / gastos y resultados cooperativos de los llamados extracooperativos, que son, entre otros, los derivados de operaciones con quienes no sean socios. Para ello es necesario que su contabilidad permita tal diferenciación.

► Clases de Cooperativas

■ *Cooperativas Protegidas:*

Son la mayoría, y se les aplican los incentivos y beneficios generales del Impuesto sobre Sociedades (en especial si son Empresas de Reducida Dimensión).

Su tipo de gravamen es:

- La parte de la Base imponible procedente de los resultados cooperativos tributan al 20%.
- La parte de los resultados extracooperativos tributa al tipo general del Impuesto de Sociedades.

Disfrutan de la bonificación del IAE, del IBI y del ITP y AJD.

En materia de IVA las Cooperativas están sujetas al mismo en idénticas condiciones que los restantes sujetos pasivos.

Entre las mismas podemos relacionar las siguientes:

- . Cooperativas de Trabajo Asociado (*)
- . Cooperativas de Consumidores y Usuarios (*)
- . Cooperativas de Viviendas.
- . Cooperativas Agrarias (*)

- . Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra (*)
- . Cooperativas de Servicios.
- . Cooperativas del Mar (*)
- . Cooperativas de Transportistas.
- . Cooperativas de Seguros.
- . Cooperativas Sanitarias.
- . Cooperativas de Enseñanza.
- . Cooperativas de Crédito.

■ *Cooperativas Especialmente Protegidas:*

Son aquellas que siendo protegidas se incluyan en alguno de los tipos señalados con (*), además de tener que atenerse a ciertos requisitos y limitaciones.

Éste tipo de Cooperativas disfrutan del régimen antes descrito para las protegidas en general y, además, de ciertos privilegios. El más importante consiste en una bonificación del 50% en la cuota íntegra derivada de resultados cooperativos, con lo que su gravamen efectivo se sitúa en el 10%. En contrapartida, no pueden aplicar los tipos reducidos del Régimen de Empresa de Reducida Dimensión a los resultados extracooperativos.

3. Aspectos Tributarios de la Empresa (Obligaciones Fiscales), y Calendario Fiscal

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

La actividad empresarial, esté desempeñada por empresarios individuales o por entidades o sociedades, tiene una importante componente tributaria, y está sometida a diversos impuestos y gravámenes de orden estatal, autonómico y local, que podemos clasificar según las fases o momentos de la vida empresarial, en:

- . Tributación de la fase de puesta en marcha (A).
- . Tributación de la fase operativa de la empresa (B).
- . Tributación de los resultados (C).
- . Tributación de la propiedad, transmisión y sucesión de la empresa (D).

Y que podemos resumir en el siguiente cuadro:

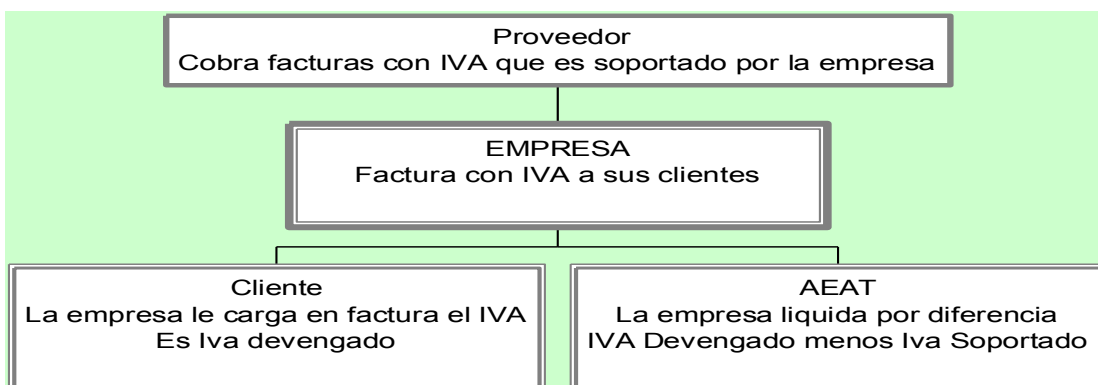
► **Obligaciones Fiscales de la Empresa**

<p>▪ Altas Fiscales (A)</p>
<ul style="list-style-type: none"> > Declaración Censal (modelos 036 / 037) > Alta IAE (modelo 840)
<p>▪ Tributación de Operaciones (B)</p>
<ul style="list-style-type: none"> > Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En Canarias IGIC. > ITPyAJD (Imp. De Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentarios) > Otros Impuestos (IBI, Imp Tenencia y Circulación de Vehículos, Tasas Licencias Apertura y Obras, Tasas de Basuras, Aparcamientos, Tasas de Aduanas, etc)
<p>▪ Retenciones Fiscales a Terceros (B)</p>
<ul style="list-style-type: none"> > Retenciones a Trabajadores > Retenciones a Profesionales y Artistas > Retenciones sobre Alquiler de Locales de Negocio > Retención sobre Rentas de Capital > Retención a ciertos empresarios en Módulos > Otras Retenciones
<p>▪ Tributación de Resultados (C)</p>
<ul style="list-style-type: none"> > Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) > Impuesto sobre Sociedades (IS)
<p>▪ Tributación de la Transmisión de la Empresa (D)</p>
<ul style="list-style-type: none"> > Compraventa Empresa Individual (IRPF, ITP) > Compra venta acciones o participaciones > Donación en vida (Imp. Sobre Donaciones) > Transmisión mortis causa (Imp. Sobre Sucesiones)

3.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

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

Sin embargo, son éstos últimos, empresarios, profesionales, empresas y sociedades, quienes aparecen como *sujetos pasivos*, responsables de su recaudación, repercusión y liquidación, así como de efectuar las 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 un 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 en tipo mucho más reducidos. A efectos del IVA, las operaciones con Canarias, Ceuta y Melilla, se consideran realizadas con territorios terceros (no Unión Europea).

► **Tipos de Gravamen del IVA** (01.01.2012)

Operaciones sometidas a:	Tipos	Recargos de Equivalencia
Tipo General	18%	+ 4%
Tipo Reducido	8%	+ 1%
Tipo Super Reducido	4%	+ 0,50%
Tipo Compensatorio Agrario	8,5% / 10%	---

► **Régimen de Liquidación**

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

▫ **Régimen General del IVA**

Es en el que el sujeto pasivo soporta las cuotas en sus compras e inversiones y repercute 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 devolución.

. ¿Son deducibles todas las cuotas de IVA Soportadas?

En principio son deducibles las cuotas soportadas en compras de bienes y servicios deducibles, como las que 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 cuotas soportadas en actividades exentas del IVA, así como las derivadas de la “Regla de la Prorrata”.

Las cuotas no deducibles como IVA son aceptadas como gasto deducible o como mayor inversión para determinar el rendimiento de las actividades económicas en el IRPF y en el IS.

. ¿Quiénes deben tributar en el Régimen General del IVA?

Si no realizan exclusivamente operaciones exentas, están sujetos a este régimen:

- Todas las Sociedades, salvo que tengan algún régimen especial.
- Todos las 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.

. Regla de la Prorrata

Un caso especial de 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 (con IVA), que organiza cursos de informática (exentos).

En estos casos se aplicaría la Regla de la Prorrata, que 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.

$$\text{Prorrata} = (\text{Ingresos Sujetos a IVA} / \text{Ingresos Totales}) \times 100$$

Las cuotas de IVA no compensadas por aplicación de la Regla de la Prorrata, o por otros motivos, suelen computarse como *gasto deducible* o *mayor inversión* a efectos del IRPF o IS.

▫ Régimen Simplificado del IVA

Es un Régimen 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 es el siguiente:

1º. Para cada sector (según epígrafe del IAE) se establecen unos módulos (personal, superficie del local etc) a los que se asigna una cuota de IVA a ingresar, junto con una serie de coeficientes.

2º. Trimestralmente, los tres primeros meses, 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.

3º. En el último trimestre, en enero del año siguiente, se presenta el modelo 311 de regularización final en el que se pueden deducir las cuotas realmente soportadas, si tiene factura de las compras o inversiones, y con ciertos límites y condiciones. Por lo tanto puede resultar ser negativo o a devolver.

. El único Libro de IVA que deben llevar es el de Facturas Recibidas, debiendo presentar las Declaraciones-Liquidaciones trimestralmente (modelo 310 y 311), así como Resumen Anual (modelo 390).

. Como norma general no estarán en este Régimen, quienes estén en el General o en Recargo de Equivalencia.

▫ Régimen del Recargo de Equivalencia

Es el sistema peculiar del *comercio minorista*. 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 se pueden ver en el cuadro del apartado anterior “Tipo de Gravamen del IVA”.

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 mayoristas, almacenistas, fabricantes o importadores.

. ¿Quiénes deben estar en Recargo de Equivalencia?

Para tributar en Recargo de Equivalencia deben reunirse varias características:

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

Este Régimen es compatible con otros, si el sujeto pasivo tiene actividades diferenciadas. Por ejemplo, un Restaurante (que esté en Régimen General Simplificado), que además tenga una sección de venta de productos típicos. Un comercio minorista, en cuyo establecimiento el titular tiene un locutorio telefónico, fotocopiadora, fax, etc. En estos casos puede darse una situación de *Regla de Prorrata* respecto a las cuotas soportadas.

▫ Otros Regímenes del IVA

Para ciertos sectores empresariales existen otros Regímenes, como los siguientes

Existen otros Regímenes Especiales para ciertos sectores empresariales, entre los que cabe señalar:

- Régimen Especial Agrario. Compensación a Ganaderos y Agricultores, siendo del 8,5% y 10%, respectivamente.
- Régimen de Bienes Usados (REBU). Aplicable a maquinaria industrial y de obra pública, vehículos de segunda mano, etc.
- Régimen de Antigüedades y Coleccionismo.
- Régimen de Agencias de Viaje.
- Régimen Especial de Oro de Inversión.
- Régimen Especial de Ventas por Medios Telemáticos por sujetos no establecidos en la UE.
- Régimen de Recuperación de Materiales.

► Operaciones Exentas de IVA

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

- . Asistencia médica, quirúrgica y psicología.
- . Asistencia social y protección de la infancia, asistencia a la tercera edad, refugiados y otros colectivos desfavorecidos.
- . Servicios bancarios, crediticios y seguros.
- . Enseñanza (con ciertos requisitos y excepciones).

- . Arrendamiento de viviendas y de fincas rústicas.
- . Venta de segunda mano de inmuebles, aunque puede ser renunciabile.

► **Calendario del IVA (01.01.2012)**

Fechas	Declaraciones	Modelos	
		Régimen General	Régimen Simplificado
1 / 20 de abril (año n)	Primer Trimestre (año n)	303	310
1 / 20 de julio (año n)	Segundo Trim. (año n)	303	310
1 / 20 de octubre (año n)	Tercer Trim. (año n)	303	310
1 / 30 de enero (año n+1)	Cuarto Trimestre (año n)	303	311
	Y Resumen Anual	390	390
1 / 30 de marzo (año n+1)	Declaración Operaciones (año n)	347	347 (*)
Cada Declaración	Declaración Libros Registros (**)	340	

(*) En algunos casos

(**) Obligatorio para Declaraciones Acogidas a Devolución Mensual. Posible extensión a todos en el 2013.

A partir del 2012 el modelos 347 se presenta con detalle trimestral y a partir del 2013 deberá presentarse en Febrero.

► **El IVA y el Comercio Exterior**

Debe distinguirse entre las operaciones con bienes corporales y las operaciones de prestación de servicios.

▫ **Operaciones con Bienes Corporales**

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

a) *Exportaciones / Importaciones a países no pertenecientes a la UE (e incluso a Canarias, Ceuta y Melilla).*

- Se factura siempre con *IVA Cero*, es decir no se carga el impuesto al adquirente, pero el exportador puede deducirse sin limitaciones las cuotas soportadas a fabricar, adquirir o importar dichos bienes en sus declaraciones.

- La importaciones de territorios terceros no incluidos en la UE pasan por Aduanas, donde se liquidan las tasas aduaneras correspondiente, si procede, el IVA aplicable, que es deducible en las declaraciones periódicas de la empresa.

b) *Operaciones Intracomunitarias (Operaciones con países de la UE, pero no con Canarias, Ceuta y Melilla).*

- La venta, denominada entrega intracomunitaria, se entiende localizada en destino con “inversión del sujeto pasivo” y se factura por el proveedor con IVA cero, siempre que vendedor y comprador estén identificados con CIF intracomunitario en sus respectivos países (ROI: Registro de Operaciones Intracomunitarias en España; VIES: Vat Information Exchange System en el exterior), lo que se obtiene mediante Declaración Censal (modelo 036).

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

- En las adquisiciones intracomunitarias, el adquirente, siempre que esté inscrito en el ROI, recibe las mercancías sin IVA y debe auto repercutirse el tributo, contabilizando y anotándolo en los correspondientes Libros, declarando la cuota repercutida, y en su caso soportada, en la declaración trimestral o mensual (modelo 303).

- Las Cuotas Soportadas en la UE pero en el exterior de España, no son deducibles en las declaraciones interiores del IVA, pero, en principio, son recuperables.

Por ejemplo: el camión de empresa en el 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 (se puede realizar el trámite a través de la “ventanilla única” del Portal Electrónico de la AEAT)

- Las operaciones intracomunitarias deben declararse, además de en los modelos 303 y 390 del IVA, en el modelo 349 (Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias), y también mensualmente Declaraciones Estadísticas Intrastat (si supera ciertos umbrales estadísticos de exención: 250.000 euros para el 2011).

▫ **Servicios Exteriores**

En general, los empresarios europeos que presten servicios intracomunitarios deben disponer del CIF intracomunitario, estar inscritos en el VIES (ROI Español).

- Cuando un empresario establecido en España (no en Canarias, Ceuta y Melilla), presta servicios a particulares residentes en otro país de la UE, o en Canarias, Ceuta o Melilla, debe facturar con el IVA Interno Español.

Si factura a otros territorios exteriores, tanto a particulares como a empresas, normalmente se hace con IVA cero.

- Si un empresario establecido en España y registrado en el ROI (excepto Canarias, Ceuta y Melilla), presta servicios a otros empresarios identificados con CIF intracomunitario, facturará con IVA cero.

Si recibe servicios de otro empresario establecido en la UE, debe recibir de su proveedor de servicios factura sin IVA, y auto repercutirla (“inversión del sujeto pasivo”).

- Si recibe servicios de países externos a la UE (incluidos Canarias, Ceuta y Melilla) normalmente los recibirá sin el IVA o tributo similar, en cuyo caso debe también auto repercutirlo.

- Existen varias excepciones a estas reglas generales, como el Comercio Electrónico que está sometido a normativa especial.

3.2 Retenciones Fiscales a Terceros

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.

- La **retención fiscal** es una **obligación del empresario pagador**, nunca del preceptor, cuya única obligación es soportar la retención.

El obligado a retener e ingresar a cuenta es siempre el pagador, cuando actúa como empresario, profesional o empresa, pero no si el pago es a título personal.

- El **pagador retenedor debe ingresar en plazos legales** los importes retenidos y declarar anualmente en resúmenes anuales.

También debe entregar al preceptor una certificación de retenciones a fin de que éste pueda deducirlo en su IRPF.

- Si **no retiene**, o el importe es inferior al legal, **el responsable es el empresario pagador o retenedor**, que puede verse sancionado hasta en un 150%.

► **Retenciones a Terceros** (Situación al 01.01.2012)

Tipo de Rendimiento	Tipo Normal de Retención o Ingreso a Cuenta	Observaciones
IRPF. Trabajadores	Variable	Exclusiones y Límites. Casos Especiales. Modelos 111 / 190
IRPF. Honorarios Profesionales y Artistas	15 %	Casos especiales al 7%. Profesionales Nuevos los Primeros Años Modelos 111 / 190
IRPF. Agricultores. Ganaderos y Actividades Forestales	2%	Casos al 1% Modelos 111 / 190
IRPF. A Empresarios en Régimen de Estimación Objetiva por Módulos	1%	Afecta a determinados Epígrafes del IAE Modelos 111 / 190
IRPF / Imp. Sociedades. Alquiler de Local de Negocio	21%	Excepciones. Exenciones. Modelos 115 / 180
IRPF / Imp. Sociedades Retención Rentas de Capital	21%	Dividendos. Intereses. Rentas Propiedad Industrial, etc. Modelos 123 / 193
Otras Retenciones	Varios	

Las Retenciones en Ceuta y Melilla se reducen al 50% de las indicadas.

Las Retenciones al 21% eran del 19% hasta el 31-12-11.

► Ejemplos Retenciones en Facturas

- Retención a Profesionales y Artistas. Factura de Honorarios a Profesionales

Ángel Carrascosa Pérez
Arquitecto Colegiado número xxxxx
NIF 2163000 X

Gran Vía 120 (1º)
Edificio XXXXX
28014 Madrid

Teléfono 639.....
Tel y fax 918.....
e mail xxxxxxxxxxxx

=====

Factura 020/2012

Madrid, a 30/10/2012

IBER, S. A.
Víctor de la Pedregosa, 12 (5º)
28018 MADRID

CIF: A 28410000

CONCEPTO: Nuestros honorarios por proyecto de reforma de oficinas en su sucursal de Valencia.

Importe honorarios euros.....	10.000,00
IVA 18%	1.800,00
Retención 15% a cuenta IRPF	- 1.500,00
TOTAL FACTURA EUROS.....	<u>10.300,00</u>

Importe que esperamos merecerá su atención y rogamos nos transfieran a nuestra cuenta corriente número xxxx xxxx xx xxxxxxxxxxxx

▫ Retención sobre Alquileres. Factura de Alquiler de un Local

SOHO PRODUCCIONES SL
Inscrita en el RM Madrid, tomo 1234, hoja número M-111111
CIF B 282163000

Avda del Puerto 128
Edificio Pez
28001 Madrid

Teléfono 609.....
Tel y fax 918.....
e mail xxxxxxxxxxxx

=====

Factura 04/2012

Madrid, a 7/01/2012

D^a Beatriz Lacasa Blanco
C/ Conde de Grandena, 8 (local C)
28034 MADRID

NIF: 25410000 B

CONCEPTO: Alquiler del mes de enero del 2012 del local comercial sito en Calle Conde de Grandena 8, bajo, local C

Importe alquiler euros.....	1.000,00
IVA 18%	180,00
Retención 21% a cuenta IS	- 210,00
TOTAL FACTURA EUROS.....	<u>970,00</u>

Importe que esperamos merecerá su atención y rogamos nos transfieran a nuestra cuenta corriente número xxxx xxxx xx xxxxxxxxxxxx

- Retención a Empresarios en Módulos.

Factura a Empresario en Módulos

Pedro López López - Instalaciones Fontanería y Reformas
NIF 22616100 G
Carnet profesional instalador número nnnn de la CM

Calle Zinc 60 Polígono Industrial PP-1
Telefono y fax 91 8500.....

28400 Collado Villaba (Madrid)
e mail:

=====

FACTURA 36/2012

28 de abril de 2012

Erg y Dis, SA
Ministriles, 18 2º izda.
28013 MADRID

CIF: A- 81930000

Factura por Instalación de aire acondicionado y revisión general de fontanería en sus oficinas de Madrid, según presupuesto P/0063 de 14/04/12:

Conceptos	Cantidades	Importe €
Mano de obra	20 h x 100	2.000,00
Materiales	S/ Presup.	800,00
Desplazam. y transporte	50 km.	200,00
Total Importe		3.000,00
IVA: 18% s/ 3.000.000		540,00
Retención 1% a cuenta IRPF		- 30,00
Importe neto factura		3.510,00

Importa en total euros 3.510,00, que confiamos merecerá su conformidad reponiéndonos en la forma acostumbrada, por cheque nominativo, o mediante transferencia a nuestra cuenta a nuestro nombre, en *la entidad XXXX*, sucursal de ssssss de Madrid, número: 2, N° Cta: xxxx xxxx xx xxxxxxxxxxxxxx

Vto. a la vista

Fdo. Pedro López López

3.3 IRPF. La Tributación de Resultados Empresariales

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

► Fase de Tributación de Rendimientos

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

- > Soportando Retenciones (profesionales, agricultores, etc.).
- > Mediante los pagos fraccionados trimestralmente (modelo 130,131).
- > Mediante su Declaración Anual de la 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.

► Regímenes de Estimación del Rendimiento

Para el cálculo del rendimiento de la actividad económica cada sujeto 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 normal general un mismo sujeto, que desarrolle varias actividades, no deberá estar en dos o tres regímenes diferentes. Salvo casos especiales, el régimen superior

arrastra a los demás, aunque hay excepciones. Pero en cambio los cónyuges, aunque estén en gananciales, sí pueden estar en regímenes diferentes.

En el caso de una CB o SC todos sus partícipes deben estar en el mismo régimen, en cuanto a partícipes en la entidad.

a) *Régimen de Estimación Directa - Normal (EDN) y Simplificada (EDS) -*

. El rendimiento es calculado en función de los *ingresos* y *gastos*.

. Declaraciones trimestrales de pagos a cuenta del IRPF en el modelo 130 (en algunas ocasiones no tiene que presentarse). Se ingresa en principio el 20% del rendimiento neto deducidas retenciones y pagos a cuenta anteriores.

. Los pagos fraccionados se deducen de la cuota en la declaración anual del IRPF.

a1) *Régimen de Estimación Directa modalidad Normal (EDN):*

Se aplica a aquellas actividades cuyo volumen de negocio en el ejercicio anterior haya sido superior a 600.000 euros, o hayan renunciado voluntariamente al Régimen de Estimación Directa Simplificada.

a2) *Régimen de Estimación Directa modalidad Simplificada (EDS):*

Se aplica a aquellas actividades cuyo volumen de negocio en el ejercicio anterior haya sido inferior a 600.000 euros o hayan renunciado al Régimen de Estimación Objetiva.

* En el Régimen de Estimación Directa son deducibles, en el cálculo de rendimiento neto, todos los gastos propios de la actividad, incluidas amortizaciones del inmovilizado. Le son de aplicación los beneficios fiscales de las Empresas de Reducida Dimensión (ERD): posibilidad de

reducir la base imponible de amortizaciones fiscales aceleradas o libertad de amortización en inversiones nuevas vinculadas a la actividad hasta el 2015. Como gastos de difícil justificación se puede minorar el rendimiento neto en un 5%, sin necesidad de ninguna justificación documental.

b) *Régimen de Estimación Objetiva por Módulos (EOM):*

. El rendimiento se determina por un sistema de “índices” o “módulos” objetivos, en función del personal de la actividad, superficie del local, consumo de energía, etc.

El rendimiento anual estimado se obtiene multiplicando el número de unidades de cada módulo (nº 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.).

. Este régimen, que no es obligatorio, 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 son las siguientes:

- La actividad debe estar incluida en la lista de sectores (epígrafes del IAE) que se aprueba cada año, por Orden del Ministerio de Hacienda.
- No deben superarse ciertos límites de número de trabajadores, o vehículos, establecidos en la misma Orden para cada actividad.
- 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 euros.
- El volumen de sus compras no debe superar 300.000 euros. En este importe se incluirá el de las obras o servicios subcontratados.

- 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.

. Trimestralmente se presentan Declaraciones de Pagos Fraccionados a cuenta del IRPF (modelo 131). Se ingresa el 2%, 3% o 4% del rendimiento neto estimado, deduciendo, en su caso retenciones.

. Los sujetos pasivos en módulos en ciertos sectores están sometidos a retención del 1% en factura.

. Los Pagos Fraccionados y Retenciones soportadas se deducen de la cuota en la Declaración Anual del IRPF.

. Este Régimen es renunciable. La renuncia implica estar en EDS tres años.

► **IRPF / IVA. Relación entre ambos Tributos**

Combinaciones IRPF / IVA	IRPF. Estimación Directa Normal / Simplificada EDN / EDS	IRPF. Estimación Objetiva por Módulos
IVA Régimen General	SI Situación Normal	NO Situación Excluida
IVA Régimen Simplificado	NO Situación Excluida	SI Situación Normal, pero No para Comercio Minorista
IVA Recargo de Equivalencia	SI Pero sólo si es Comerciante Minorista	SI Pero sólo si es Comerciante Minorista

► Calendario Fiscal. Empresarios y Profesionales

Periodicidad	Concepto Tributario	Modelo	Plazo de Presentación
Declaraciones Trimestrales / Mensuales 1º, 2º, 3º y 4º trimestre de cada ejercicio	IRPF. Pagos Fraccionados	130 / 131	1/20 de abril, julio, octubre del año n, y 4º T en enero del año n+1 (para el IVA se extiende hasta el día 30 enero)
	IVA.	303 / 310	
	IVA. Libros Registros	340	
	Retenciones a Trabajadores y Profesionales	111	
	Retenciones sobre Alquiler del Local	115	
	Otras Retenciones	varios	
Declaraciones Anuales	IRPF. Declaración Anual	100	mayo / junio del año n+1
	IVA. Resumen Anual	390	1 / 30 enero del año n+1, junto a modelo 300/310 4º trimestre del año n
	Retenciones Trabajadores. Resumen Anual	190	1 / 20 enero del año n+1, junto a modelo 111 4º trimestre del año n
	Retención Alquileres. Resumen Anual	180	1 / 20 enero del año n+1, junto a modelo 115 4º trimestre del año n
	Otras Retenciones. Resumen Anual	varios	1 / 20 enero del año n+1, junto a modelo 4º trimestre del año n
	Declaración Operaciones	347	1 / 30 marzo del año n+1
	Declaración Anual	184	1 / 30 marzo del año n+1

Tener en cuenta que cualquier contribuyente puede declarar mensualmente el IVA. Implica presentación de Declaración del contenido de Libros Registro (modelo 340).

3.4 IS. El Impuesto sobre Sociedades

Las Sociedades de todo tipo, sean Mercantiles, Laborales, o Cooperativas, las Asociaciones, y en general todas las *personas jurídicas*, incluso Sociedades Agrarias de Transformación, y hasta, Sindicatos, Colegios Profesionales, Asociaciones, Fundaciones, etc. Están en principio sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

No así, en cambio, las llamadas *entidades sin personalidad jurídica propia*, como las Comunidades de Bienes, Sociedades Civiles, que tributan por IRPF en régimen de *atribución de rentas*, salvo que todos sus miembros sean Sociedades o No Residentes.

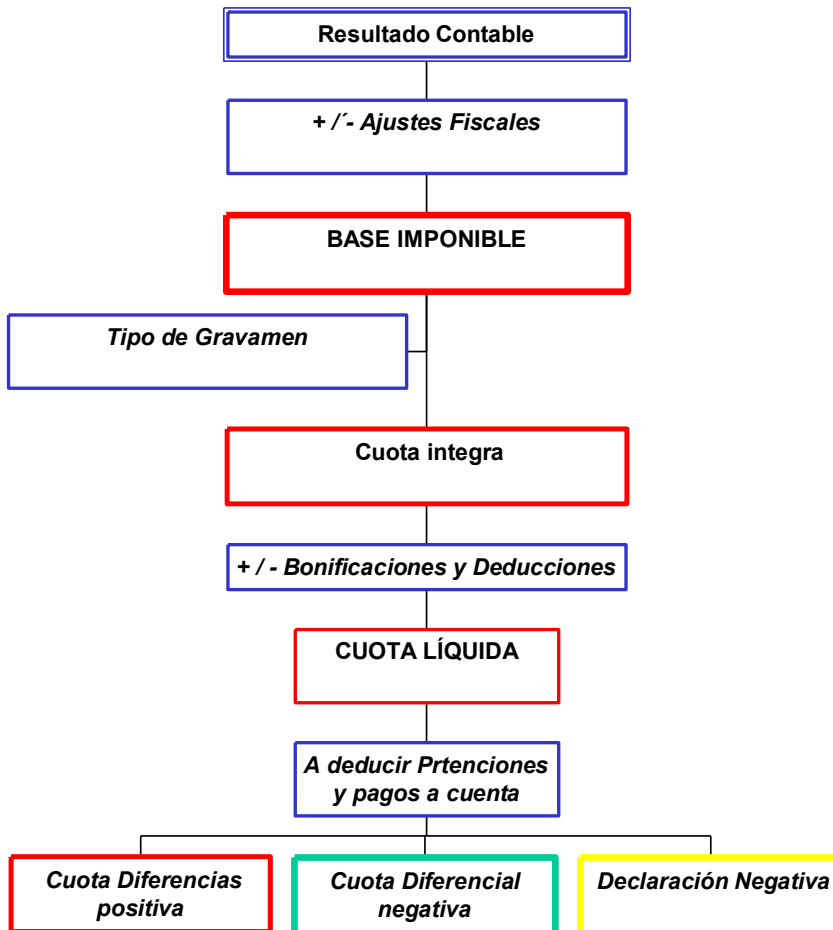
Además, las normas del Impuesto se aplican para la determinación del Rendimiento en IRPF de las actividades empresariales y profesionales de personas físicas, y Entidades en *atribución de rentas*, en especial si están en Estimación Directa.

► La Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades

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 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).

Esquema Liquidación Impuesto Sociedades



► **Fase de Liquidación del Impuesto**

El Impuesto sobre Sociedades, en general, se liquida por los sujetos pasivos en tres fases temporales:

- > Mediante las *Retenciones a Cuenta* que soporta por rentas de capital, alquileres, etc.
- > Mediante los *Pagos Fraccionados* (modelo 202) a presentar en abril, octubre y diciembre si son positivos. En cada pago fraccionado debe ingresarse el 18% de la cuota líquida del último ejercicio liquidado, si bien las sociedades pueden acogerse a un cálculo en función de los resultados del propio ejercicio

(opción en modelo 036). Esta última opción es obligatoria para las Sociedades con facturación superior a 1 mll de euros.

> Finalmente, mediante la *Declaración Anual de Sociedades* (modelo 200, 220, 225). De la Cuota íntegra se deducen las Retenciones y Pagos a Cuenta. Puede salir positiva a pagar, o a devolver, si existiesen retenciones o pagos superiores a la Cuota líquida.

Normalmente, el periodo impositivo coincide con el año natural, y entonces la Declaración Anual se hace entre el 1 y 25 de Julio del año siguiente.

Existen sociedades cuyo periodo 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.

► 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 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 la cifra de negocio para poder acogerse es de 10 mlls de euros.

▪ Las ventajas que tienen estas empresas son las siguientes:

. *Tipos de Gravámenes reducidos* (25% hasta los 300.000 euros de Beneficios, y 30% a partir de dicha cifra). (Aunque aquellas pymes cuya cifra de negocio no alcance los 5 mll de euros y con plantilla media inferior a 25 trabajadores, aplicarán un 20% hasta los 300.000 euros).

. *Libertad de Amortización* para las Inversiones en Activos Fijos nuevos realizadas a partir del 3 de diciembre del 2010 y hasta el 2015.

Aunque esta beneficio fiscal es extensivo a cualquier sociedad, sea o no ERD.

. *Amortización Acelerada de Activos por Reinversión.* En todo caso los activos adquiridos por reinversión de enajenaciones, son amortizables de forma acelerada, multiplicando hasta 3 el coeficiente lineal de las Tablas de Amortización.

. *Dotación de Insolvencias.* Pueden dotar genéricamente con el 1% del saldo de deudores de dudoso cobro, una provisión para riesgo de impagos.

. *Exención de la Tasa Judicial* de los procedimientos judiciales en vía civil, mercantil y administrativa, así como en los procesos monitorios..

Las amortizaciones aceleradas o libres que efectúen las ERD no tienen que reflejarse contablemente. Se trata de ajustes extra contables en la base imponible.

* Este régimen se puede aplicar así mismo a los empresarios, profesionales, CB y SC en Estimación Directa (Normal o Simplificada), en su IRPF.

► Calendario Fiscal. Sociedades

Periodicidad	Concepto Tributario	Modelo	Plazo de Presentación	
Declaraciones Trimestrales / Mensuales	IVA	303	1/20 de abril, julio, octubre del año n, y enero del año n+1	
	IVA. Intracomunitario	349		
	IVA. Libros Registros	340		
		Retenciones a Trabajadores y Profesionales	111	Las grandes empresas deben efectuar declaraciones mensuales
		Retenciones sobre Alquiler del Local	115	Todos los sujetos pasivos pueden presentar declaraciones mensuales de IVA (303 + 340)
		Retención sobre Rentas de Capital	125	
		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	1 / 30 enero del año n+1, junto a modelo 300/310 4º trimestre del año n	
	Retenciones Trabajadores. Resumen Anual	190	1 / 20 enero del año n+1, junto a modelo 111 4º trimestre del año n	
	Retención Alquileres. Resumen Anual	180	1 / 20 enero del año n+1, junto a modelo 115 4º trimestre del año n	
	Retención Renta de Capital. Resumen Anual	193	1 / 20 enero del año n+1, junto a modelo 123 4º trimestre del año n	
	Otras Retenciones. Resumen Anual	varios	1 / 20 enero del año n+1, junto a modelo 4º trimestre del año n	
	Declaración Operaciones	347	1 / 30 marzo del año n+1	
	Declaración Anual Impuesto Sociedades	200	1 a 25 de julio del año n+1	

Todas las SL y SA deben presentar Liquidaciones y Declaraciones periódicas por medios telemáticos.

■ Anexos.

► Cuadro Comparativo de las Distintas Formas Jurídicas

Forma Jurídica	Obligaciones Registrales	Número o Mínimo de Socios	Capital Social Mínimo	Responsabilidad	Régimen de Seguridad Social de los Socios Trabajadores	Régimen Fiscal	Órganos de Administración
FORMAS INDIVIDUALES							
Empresario Individual	No están obligados a inscribirse en el Reg. Mercantil	Mínimo 1	No Existe Mínimo Legal	Ilimitada	RETA	IRPF (rendimientos de actividades económicas)	El Propio Empresario
ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA PROPIA							
Comunidad de Bienes	No están obligados a inscribirse en el Reg. Mercantil	Mínimo 2	No Existe Mínimo Legal	Ilimitada	RETA	IRPF (rendimientos de actividades económicas)	Administradores : uno, varios o todos los comuneros
Sociedad Civil	No están obligados a inscribirse en el Reg. Mercantil	Mínimo 2	No Existe Mínimo Legal	Ilimitada	RETA	IRPF (rendimientos de actividades económicas)	Administrador único, varios mancomunados, o todos los socios
SOCIEDADES MERCANTILES							
Sociedad Limitada	Inscripción en el Registro Mercantil de su provincia	Mínimo 1	Mínimo 3.000 € Totalmente Suscrito y Desembols. Desde el Inicio	Limitada al Capital Social Aportado	Régimen General o Autónomos	Impuesto de Sociedades	Junta General de Socios, Administrador/e s o Consejo de Administración
Sociedad Anónima	Inscripción en el Registro Mercantil de su provincia	Mínimo 1	Mínimo 60.000 € Desembolso Mínimo Inicial del 25%	Limitada al Capital Social Aportado	Régimen General o Autónomos	Impuesto de Sociedades	Junta General de Accionistas, Consejo de Administración o Administradores
Sociedad Limitada Nueva Empresa	Inscripción en el Registro Mercantil de su provincia	Mínimo 1 Máximo 5	Mínimo 3.012 €, Máximo 120.202 € Mediante Aportación Dineraria	Limitada al Capital Social Aportado	Régimen General o Autónomos	Impuesto de Sociedades	Órgano Unipersonal o Pluripersonal formado por Socios

Forma Jurídica	Legislación Básica	Número Mínimo de Socios	Capital Social Mínimo	Responsabilidad	Régimen de Seguridad Social de los Socios Trabajadores	Régimen Fiscal	Órganos de Administración
SOCIEDADES MERCANTILES ESPECIALES							
Sociedad Laboral (Limitada o Anónima)	Inscribirse en el Reg. De Sociedades Laborales del M de Trabajo o Depart. De Trabajo de su CCAA	Mínimo 3 . Al menos 2 deben tener contrato indefinido y poseer más del 50% del Capital Social. . Ningún socio puede tener más de 1/3 del Capital Social	3.000 € (SLL) Totalmente Suscrito y Desembolsado desde el Inicio. 60.000 € (SAL) Desembolso Mínimo del 25%	Limitada al Capital Social Aportado	Régimen General o RETA. Posibilidad de elección.	Impuesto de Sociedades	Junta General de Socios, Consejo de Administración
Sociedad Cooperativa	Inscribirse en el Reg. De Cooperativas	Asociación de personas en régimen de libre adhesión y baja voluntaria. El Mínimo depende de cada CCAA	Mínimo para funcionar fijado en los Estatutos y un Variable correp. a las Aportaciones de los socios	Limitada al Capital Social Aportado	Régimen General o RETA. Posibilidad de elección.	Impuesto de Sociedades (Régimen Especial)	La Asamblea General, El Consejo Rector (que puede establecer la existencia de un Administrador Único)

■ Bibliografía - Documentación EOI.

- . “Derecho Mercantil” de Alfonso Martínez - EOI Doc. Docente.
- . “Aspectos Jurídicos” de Carlos Vigil - EOI Doc. Docente.
- . “Formas Jurídico - Mercantiles” de Wilma Conde - EOI Doc. Docente.
- . “Formas Jurídicas y Aspectos Fiscales” de Carlos Díaz - EOI Doc. Docente.

■ Bibliografía - Repositorio Digital Savia - EOI.

(<http://www.eoi.es/savia/>)

Acceso libre a libros, casos de empresa, proyectos de master, informes, investigaciones, conferencias, seminarios y monografías.

. Buscar:

- . “Fiscalidad y Tributación de Empresas”. Creador: Echagüe, Jose Antonio de. Documento docente.

■ Webs y Redes Sociales.

. Webs:

- . “Agencia Tributaria”.

<http://www.agenciatributaria.es>

- . “Centro de Información y Red de Creación de Empresas” - Ministerio de Industria, Energía y Turismo.

Información de cómo realizar los trámites de constitución y puesta en marcha de una Sociedad por medios telemáticos.

<http://www.circe.es/Circe.Publico:web/>

. “Registro Mercantil Central”. Registro de Sociedades. Proporciona Información sobre Sociedades proporcionada por los Registros Mercantiles Provinciales.
<http://www.rmc.es>

. “Agencia Española de Protección de Datos”.
<http://www.agpd.es>

. “Oficina Española de Patentes y Marcas”:
<http://www.oepm.es>

Linkedin groups:

- . Contabilidad y Tributación
- . Nueva Fiscalidad