

© Cámaras



Manual DE
Fiscalidad PARA
LAS **PYMES**

Tercera edición. 2003

Cámaras



Manual DE **Fiscalidad** PARA LAS **PYMES**

Este Manual resume las principales normas fiscales hasta mayo de 2003

Ninguna parte de este libro puede ser reproducida, grabada en sistema de almacenamiento o transmitida en forma alguna ni por cualquier procedimiento, ya sea eléctrico, mecánico, reprográfico, magnético o cualquier otro, sin autorización previa y por escrito.

© **Servicios de Estudios de las Cámaras de Comercio**

Depósito Legal: M-26025-2003

Diseño y preimpresión:
print A porter. Comunicación, S.L.

Impresión: **Imprenta Modelo.**
Salvador Alonso, 12. Madrid

Uno de los aspectos que inciden en el desarrollo de la actividad empresarial es el ámbito fiscal. La legislación española se ha centrado históricamente en un modelo de empresa mediana-grande, considerando como excepción a las pequeñas y micro empresas. Durante muchos años este patrón ha dado frutos, pero la adaptación a la realidad societaria actual exige tener como protagonistas de la política fiscal a las pymes, estructura troncal y vertebradora del tejido empresarial.

Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido o el impacto gravoso que supone para las pequeñas empresas practicar e ingresar en el Tesoro las retenciones a cuenta, son algunos aspectos que exigen a la empresa no sólo estar informada sobre sus obligaciones fiscales, sino disponer de un marco fiscal estable y coherente que facilite su desarrollo.

Al enfrentarnos a la tarea de modernizar la economía es necesario tener muy claro que uno de los objetivos principales es actualizar nuestro sistema tributario para que no se convierta en obstáculo a la actividad comercial de las empresas, al tiempo que se logra un conjunto fiscal coherente. En algunas ocasiones, el pequeño empresario asemeja la maraña fiscal a una jungla sólo accesible a los expertos.

Nuestro sistema tributario es un instrumento decisivo para la competitividad de la economía española. Este Manual es una guía de consulta para resolver las posibles dudas que se plantean las pequeñas empresas en su relación con la Hacienda, dando una visión lo más completa posible del marco fiscal en el que deben desarrollar su actividad.

José Manuel Fernández-Norniella
Presidente de las Cámaras de Comercio

Capítulo Primero: Introducción

1. Clasificación de los tributos	9
2. Principales conceptos impositivos	10
3. Infracciones y sanciones tributarias. Delito fiscal	12
3.1. Infracciones tributarias	12
3.2. Sanciones tributarias	12
3.2.1. Sanciones tributarias por infracciones simples	12
3.2.2. Sanciones tributarias por infracciones graves	13
3.3. Delito fiscal	14
4. Modalidades que puede adoptar la actividad empresarial	15
4.1. Empresario individual y asimilados	15
4.1.1. Empresario individual	15
4.1.2. Comunidades de bienes	15
4.1.3. Sociedades civiles	15
4.2. Empresa Societaria y asimilados	16
4.2.1. Sociedad colectiva	16
4.2.2. Sociedad comanditaria	16
4.2.3. Sociedad anónima	17
4.2.4. Sociedad de responsabilidad limitada	18
4.2.5. Sociedad laboral	19
4.2.6. Sociedad cooperativa	20
5. Conclusiones	21

Capítulo Segundo: Régimen jurídico tributario de la creación de la empresa

1. Empresario individual y asimilados	23
1.1. Trámites administrativos de carácter general	23
a) Procedimiento en Hacienda: Declaración censal, Impuesto de actividades económicas.	25
b) Procedimiento en el ayuntamiento: Licencia de obras, impuesto de construcción instalaciones y obras, licencia de actividades e instalaciones.	29
c) Otros: Arrendamiento de locales, compra de locales, impuesto sobre bienes inmuebles, libros oficiales y registros	30

1.2. Empresario individual	34
1.3. Comunidades de bienes y sociedades civiles	34
1.4. Régimen fiscal	35
1.4.1. Empresario individual	35
1.4.2. Comunidad de bienes	36
1.4.3. Sociedades civiles	37
2. Empresa societaria y asimilados	38
2.1. Procedimiento en constitución	38
2.1.1. Sociedad mercantil	38
2.1.2. Sociedad cooperativa	38
2.2. Creación de la empresa	39
2.3. Régimen fiscal	39
2.3.1. Sociedades mercantiles	39
2.3.2. Sociedad cooperativa	40
3. Conclusiones	41

Capítulo Tercero:

Fiscalidad de las operaciones realizadas por la empresa

1. Empresa individual y Empresa societaria: IVA régimen general	43
1.1. Introducción	43
1.2. Características generales	46
1.2.1. Delimitación IVA / ITP y AJD	46
1.2.2. Operaciones no sujetas	47
1.3. Operaciones interiores	48
1.3.1. Definición de entrega de bienes	48
1.3.2. Definición de prestación de servicios	50
1.3.3. Exenciones en operaciones interiores	50
1.3.4. Lugar de realización de las entregas de bienes	56
1.3.5. Lugar de realización de la prestación de servicios	57
1.3.6. Devengo del impuesto	60
1.3.7. Base imponible	60
1.3.8. Sujeto pasivo	64
1.3.9. Repercusión del impuesto	65
1.4. Operaciones de tráfico internacional	65
1.4.1. Exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes. Exenciones plenas	66
1.4.2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Exenciones	68
1.4.3. Importaciones de bienes. Exenciones	72
1.4.4. Lugar de realización del impuesto	75
1.4.5. Devengo del impuesto	76
1.4.6. Base imponible	76
1.4.7. Sujetos pasivos	76
1.5. Liquidación del impuesto	76
1.5.1. Tipos impositivos	76
1.5.2. Deduciones. Regla general	78
1.5.3. Deduciones. Regla de la prorata	80
a) Prorata general	80
b) Prorata especial	86
c) Regularización de las deducciones	88

1.5.4. Devoluciones	90
1.6. Obligaciones formales	91
2. Empresario individual y asimilados. Regímenes especiales aplicables	93
2.1. Régimen simplificado de IVA	93
2.1.1. Cálculo de las cuotas trimestrales	95
2.1.2. Cálculo de la cuota anual	98
2.2. Régimen especial de recargo de equivalencia	100
2.3. Régimen especial aplicable al comercio electrónico	100
3. Otros impuestos indirectos	102
3.1. Impuestos especiales	102
3.2. Renta de aduanas	102
4. Conclusiones	102

Capítulo Cuarto: Fiscalidad del beneficio de la empresa

1. Empresario individual y asimilados	105
1.1. Introducción	105
1.2. Empresario individual	109
1.2.1. Estimación directa normal	109
1.2.2. Estimación directa simplificada	118
1.2.3. Estimación objetiva	120
1.3. Comunidades de bienes y sociedades civiles	132
1.4. Rendimientos irregulares	133
1.5. Pagos fraccionados	135
1.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales	140
1.6.1. Reinversión de beneficios extraordinarios.	142
2. Empresa societaria y asimilados	143
2.1. Introducción	143
2.2. Régimen especial para las empresas de reducida dimensión	152
2.2.1. Ámbito de aplicación	153
2.2.2. Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo	154
2.2.3. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor	156
2.2.4. Amortización de inmovilizado material nuevo e inmaterial	156
2.2.5. Dotación para posibles insolvencias de deudores	159
2.2.6. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión	161
2.2.7. Contratos de arrendamiento financiero (leasing)	162
2.2.8. Tipo de gravamen	163
2.2.9. Dedución para el fomento de la tecnología de la información y de la telecomunicación	163
2.2.10. Dedución por inversiones en activos para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables	164
2.3. Pagos fraccionados.	165
3. Conclusiones	166

Anexo:

Regímenes fiscales de carácter especial

1. Régimen fiscal foral del País Vasco	169
2. Régimen fiscal foral de Navarra	177
3. Régimen fiscal especial de las Islas Canarias	184
4. Régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla	187

Principales abreviaturas

.....	191
-------	-----

Bibliografía

.....	193
-------	-----

Introducción

Independientemente de la modalidad que adopte el empresario para el desarrollo de la actividad económica, es obvio que el aspecto tributario es de gran importancia.

En este capítulo, se recuerda la importancia del adecuado cumplimiento de la normativa fiscal, tanto en su aspecto formal como material.

1 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

Los tributos, según la Ley General Tributaria, pueden ser:

- a) *Con contraprestación*: son aquellos exigidos por la recepción de un beneficio directo por parte del sujeto pasivo. Son los siguientes:
 - Tasas: Tributo cuyo hecho imponible consiste en la:
 - Utilización privativa o aprovechamiento especial de un bien del dominio público.
 - Prestación de un servicio o la realización de una actividad administrativa que beneficie al sujeto pasivo cuando no sea de solicitud voluntaria y no se presten o realicen por el sector privado.
 - Contribuciones Especiales: el hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o de un aumento del valor de los bienes, como consecuencia de la realización de determinadas obras públicas o del establecimiento de servicios públicos.
- b) *Sin contraprestación*: Serían los impuestos propiamente dichos que se exigen sin contrapartida alguna por parte de la Administración y cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

El Sistema Fiscal español dentro de los impuestos distingue entre:

- **Impuestos Directos**: Gravan la obtención de renta o capital, pueden ser de carácter personal o de producto (sobre rendimientos).

Impuestos Directos	Sobre la renta	Sobre el capital
Personales	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) Impuesto de Sociedades (IS)	Impuesto sobre el Patrimonio (IP) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (IS y D)
De producto	Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) Impuesto Municipal sobre las Plusvalías de los terrenos de naturaleza Urbana (IMPTU)	Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) Impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica (IVTM)

- **Impuestos Indirectos:** Gravan la circulación de bienes, el consumo o gasto de la renta o del capital:
 - Sobre el tráfico civil de bienes, derechos y obligaciones: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
 - Sobre el tráfico empresarial de bienes derechos y obligaciones: Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), Impuestos Especiales y Renta de Aduanas.
 - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

2 PRINCIPALES CONCEPTOS IMPOSITIVOS

Según la Ley General Tributaria, los elementos que configuran la estructura de un tributo son los siguientes:

- I. **Definición:** Suelen ser los primeros artículos de la ley y configuran la naturaleza del impuesto (si son tributos con o sin contraprestación, en este último caso si es directo o indirecto, etc). El Objeto del impuesto nos indica qué se va a gravar y por último el Ámbito de aplicación define su territorialidad.
- II. **Hecho imponible:** Presupuesto de hecho *fijado por la ley* para configurar cada tributo, puede ser de naturaleza jurídica o económica y su realización provoca el nacimiento de *la obligación tributaria*. Es una de los elementos más importantes del impuesto, se define en sentido positivo (hechos imponibles sujetos), en sentido negativo (hechos imponibles no sujetos), y a su vez los hechos imponibles sujetos, por distintas razones de naturaleza económica y social, se pueden declarar *exentos*. Se procederá a liquidar el tributo por aquellos hechos imponibles que se califiquen *sujetos y no exentos*.
- III. **Sujeto pasivo:** Persona natural o jurídica a la que la ley *obliga al cumplimiento de las prestaciones tributarias*, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. En este punto nos conviene recordar que las prestaciones tributarias son de dos tipos: materiales (pago de la deuda tributaria) y formales que supone la utilización de los modelos oficiales correspondientes a cada tributo, por tanto aunque la obligación material no se dé, caso de deuda cero o negativa, sigue manteniéndose la obligación formal.
- IV. **Domicilio fiscal:** Domicilio a efectos tributarios: gestión, investigación y comprobación administrativa.

- V. **Base imponible:** Cuantificación y valoración del hecho imponible, los regímenes de estimación son:
- DIRECTA: de carácter obligatorio, la realiza el sujeto pasivo a partir de los datos en libros y registros, declaraciones... etc.
 - OBJETIVA: de carácter voluntario, que se estima a partir de los signos, índices y módulos aprobados previamente por el Ministerio de Economía y Hacienda.
 - INDIRECTA: de carácter subsidiario, se utilizan datos y antecedentes disponibles; elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y rentas; datos económicos normales del sector económico; signos, índices, módulos, etc.
- VI. **Base liquidable:** Base imponible menos reducciones establecidas en la ley de cada tributo.
- VII. **Tipo de gravamen:** Puede ser fijo, dando lugar a una cuota tributaria proporcional (salvo que existan mínimos exentos) o creciente (escala o tarifa progresiva), dando lugar a una cuota tributaria progresiva.
- VIII. **Cuota íntegra tributaria:**
- En función del tipo de gravamen aplicable a la base imponible (ej. IRPF, o IS).
 - Directamente en una cantidad fija (ej. IAE).
 - Por aplicación conjunta de ambos procedimientos (ej. IIEE).
- IX. **Deducciones en la cuota:** Ajustes que minoran la cuota íntegra del impuesto, en función de los incentivos económicos establecidos por el gobierno y que generalmente son regulados para cada ejercicio fiscal en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- X. **Impuestos anticipados:** Debido a la diferencia temporal que se produce entre la ejecución del gasto público y la recepción de los ingresos impositivos para un mismo año en algunos impuestos (ej. la liquidación por IRPF del año 2003 no se producirá hasta junio del 2004), los sujetos pasivos “anticipan” al estado parte de esta cuota mediante retenciones, ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie y pagos a cuenta. Estos conceptos minoran del mismo modo que las deducciones, la cuota íntegra, pero a diferencia de estas se puede solicitar su devolución; en definitiva en los tributos en los que se produzca este hecho (ej. IRPF, IS) se dejará que el importe de las deducciones anule la cuota íntegra ya que el contribuyente sólo podrá ejercitar el derecho a la devolución por el importe total de los impuestos anticipados.
- XI. **Deuda tributaria:** Cuota íntegra menos deducciones e impuestos anticipados, más, en su caso, recargos, intereses de demora, recargo de apremio y sanciones pecuniarias. Se extingue por:
- Pago: generalmente en efectivo, con efectos timbrados o en especie.
 - Prescripción: 4 años.
 - Compensación.
 - Condonación.
 - Insolvencia probada del contribuyente.

3 INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. DELITO FISCAL

3.1 Infracciones tributarias

Acciones y omisiones tipificadas en las leyes. Son sancionables incluso a título de simple negligencia. Las infracciones tributarias pueden ser:

- SIMPLES: incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona por razón de la gestión de los tributos y, por exclusión, cuando no constituyan infracción grave.
- GRAVES: en general son aquellas que suponen un perjuicio económico para Hacienda por: dejar de ingresar la deuda tributaria, no presentar o presentar fuera de plazo o de forma incorrecta documentos necesarios para que la Administración practique la liquidación, disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, determinar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuestos, determinar incorrectamente bases a imputar a los socios de entidades transparentes, etc.

3.2 Sanciones tributarias

Antes de sintetizar las clases de sanciones tributarias existentes en nuestro Sistema Tributario y la cuantía en función de la si la infracción se tipifica en simple o grave, recordar que, aunque no va a ser materia de análisis en el presente manual sobre la fiscalidad en las Pymes sí es importante tener en cuenta la posible repercusión del incumplimiento tributario.

- Clases de sanciones tributarias:
 - a) Pecuniarias: fijas o proporcionales.
 - b) Especiales: pérdida de la posibilidad de obtener beneficios fiscales; prohibición de celebrar contratos con el Estado; suspensión del ejercicio de profesiones oficiales.

3.2.1 Sanciones tributarias por infracciones simples. Cuantía.

- General: multas pecuniarias fijas desde 6,01 hasta 901,52 euros por cada infracción.
- Incumplimiento del deber de suministrar datos con trascendencia tributaria: 6.01 a 1.202,02 euros por dato omitido. Máximo por este concepto el 3% del volumen de operaciones en el año natural anterior (30.050,60 euros si en el año anterior no se realizaron operaciones).
- Multa de 150,25 a 6.010,12 euros en los casos de:
 - Inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad y registros fiscales.
 - Utilización de cuentas con significado distinto que dificulte la comprobación de la situación tributaria.
 - Transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de datos contables.
 - Incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad y registros fiscales.
 - Retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o registros fiscales.
 - Llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

- Falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración.
- Incumplimiento de la obligación de facilitar datos con transcendencia censal de actividades empresariales o profesionales, multa de 6,01 a 901,52 euros.
- Incumplimiento o cumplimiento incorrecto del deber de expedir y entregar factura: sanción "general" indicada. Esta no podrá exceder del 5% del importe de las contraprestaciones del conjunto de las operaciones que hayan originado las infracciones.
- Por no consignar el NIF, multa de 6,01 a 901,52 euros por cada infracción, con un máximo del 5% del volumen de operaciones.
- Resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o de la gestión tributaria, multa de 300,51 a 6.010,12 euros.

3.2.2 Sanciones tributarias por infracciones graves. Cuantía.

- General: multa del 50% al 150% de la cuota tributaria que se ha dejado de ingresar.
- Particular: multa del 75% al 150% por falta de ingreso de tributos repercutidos, de ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto.
- Cuando el perjuicio económico represente más del 50% de las cantidades que hubiera debido ingresarse y excediera de 30.050,60 euros concurriendo, además, resistencia o utilización de medios fraudulentos, los sujetos infractores podrán ser sancionados con: -Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y de beneficios o incentivos fiscales;- Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para celebrar contratos con el Estado.
- Intereses de demora: serán exigibles por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria. Durante el 2002 ha sido del 5,5%, para 2003 se ha establecido también en el 5,5%.
- Cuando la infracción consista en la determinación de gastos o partidas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, multa del 10% de la cuantía del gasto o partida deducida.
- Cuando la infracción consista en la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes, multa del 15% de las cantidades indebidamente acreditadas.
- Las entidades en transparencia fiscal serán sancionadas: a) con multa del 20% al 60% de la diferencia entre las cantidades reales a imputar y las declaradas, b) con multa del 50% al 150% de la cuantía de las deducciones, bonificaciones y retenciones indebidamente imputadas.

Los Criterios aplicables para la graduación de las sanciones tributarias son:

- a. Comisión repetida de infracciones tributarias: incremento entre 10 y 50 puntos.
- b. Resistencia, negativa u obstrucción: incremento entre 10 y 50 puntos.
- c. Utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas: incremento entre 20 y 75 puntos.
- d. Ocultación mediante la falta de presentación o la presentación de declaraciones incompletas: incremento entre 10 y 25 puntos.

Cuando el sujeto infractor manifieste su conformidad con la propuesta de regularización la Administración procederá a una reducción, en un 30% de la cuantía de las sanciones por infracciones graves.

La extinción de las sanciones tributarias, se produce por los mismos conceptos que en el supuesto de deuda tributaria, pago, prescripción compensación, condonación e insolvencia probada

Las sanciones tributarias pueden extinguirse además en caso de fallecimiento del infractor; por lo tanto en caso de transmisiones mortis- causa los herederos y legatarios adquirirán no solo el activo del causante sino también su pasivo y dentro de éste las deudas con hacienda, no incluyendo ésta el importe de las sanciones tributarias pero sí el resto (cuota íntegra, intereses de demora y recargos).

3.3 Delito fiscal

Fuera del apartado de infracciones y sanciones tributarias se encuentra la tipificación penal del delito fiscal, cuyas clases se aplican a las siguientes conductas:

a) *Acción u omisión dolosa consistente en la elusión del pago de tributos o cuotas de la Seguridad Social, cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales si la cuantía excede de 90.151,81 euros. (Código Penal, artículos 305, 306, 307).*

Sanción: prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo.

b) *Obtención de subvención, desgravación o ayuda pública en más de 60.101,21 euros, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido. (Código Penal, art. 308).*

Sanción: prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo más pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas, crédito oficial y beneficios fiscales durante un periodo de 3 a 6 años.

c) *Delito contable (Código Penal, art. 310):*

- Incumplimiento absoluto de obligaciones contables.
- Llevanza de contabilidades distintas ocultando la verdadera situación patrimonial.
- Omisión de anotaciones contables o anotaciones incorrectas en más de 180.303,63 euros.

Sanción: arresto de 7 a 15 fines de semana y multa (3 a 10 meses).

d) *Defraudación a los Presupuestos de la Unión Europea en cuantía superior a 50.000 euros (Código Penal, art. 306 y 309):*

- Eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar.
- Dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de la autorizada.
- Obteniendo indebidamente fondos comunitarios falseando las condiciones requeridas.

Sanción: Prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo.

4. MODALIDADES QUE PUEDE ADOPTAR LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

En este apartado se resumen las distintas formas jurídicas que puede adoptar una actividad empresarial.

4.1 Empresario individual y asimilados

4.1.1 Empresario individual

Es una persona física que ejerce la actividad empresarial o profesional ordenando por cuenta propia los medios de producción y /o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Para poder ejercer una actividad como empresario individual es necesario ser mayor de edad y tener libre disposición de los bienes, aunque los menores de edad y los incapacitados podrán ejercer una actividad a través de representante cuando la misma hubiera sido ejercida por sus padres.

La responsabilidad del empresario individual frente a terceros es ilimitada y personal, no existiendo separación entre el patrimonio personal y el empresarial, constituyendo esta característica el mayor riesgo de esta opción que deberá ser evaluado por el titular, como contrapartida a las ventajas de simplicidad de trámites contables y administrativos para desarrollar la actividad y, en su caso, posible ahorro fiscal.

4.1.2 Comunidad de bienes

Existe una comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso (en común) a varias personas, como mínimo dos. La creación de una comunidad de bienes no exige aportación mínima, no se puede aportar solamente dinero o trabajo pero sí se puede aportar sólo bienes.

Para constituir una comunidad de bienes es válido un documento privado, salvo cuando se aporte a la comunidad bienes inmuebles o derechos reales, en este supuesto será necesaria escritura pública. Una comunidad de bienes carece de personalidad jurídica, esto determina su no sujeción al Impuesto de Sociedades. Los comuneros responderán, con la totalidad de su patrimonio, de las deudas y obligaciones de la comunidad frente a terceros, sin embargo se pueden tomar acuerdos para mancomunar la responsabilidad.

Es muy frecuente que se cree una comunidad de bienes para desarrollar una actividad empresarial o profesional. En este supuesto se suele hablar de **comunidad de rendimientos**, en esta, los comuneros ponen en común bienes para desarrollar una actividad y repartirse las ganancias. La participación en los beneficios y las cargas es proporcional a las cuotas de participación de cada comunero en la comunidad, que se presumen iguales salvo pacto en contrario.

En general, las principales ventajas e inconvenientes de la comunidad de bienes coinciden con las del empresario individual, aunque hay que añadir como ventaja la fácil disolución de una comunidad de bienes y como inconveniente la falta de personalidad jurídica y los costes fiscales de su constitución cuando vayan a desarrollarse actividades empresariales.

4.1.3 Sociedad civil

La sociedad civil es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de repartir entre sí las ganancias. El capital de la sociedad civil está compuesto por la aportaciones de los socios, no existiendo la exigencia de un capital mínimo para

su constitución. El número mínimo de socios es de dos, conservando éstos la personalidad jurídica y personal. La responsabilidad es ilimitada, respondiendo los socios con todo su patrimonio, los partícipes de la Sociedad pueden ser de dos tipos: socios o socios industriales.

La sociedad debe tener un objeto lícito, y establecerse en interés común de los socios. Puede tener personalidad jurídica o carecer de ella, según que los pactos se mantengan secretos entre los socios o sean públicos. Si los pactos son secretos la sociedad se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes, si tiene personalidad jurídica debe elevarse a escritura pública.

La sociedad civil puede revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio y se podrá constituir en cualquier forma, salvo que se aporten bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso es necesario escritura pública. Normalmente se constituyen mediante un contrato sencillo en el que se relaciona: datos de los socios, domicilio de la sociedad, objeto de la sociedad, aportación de cada socio, distribución de cargas y gastos, distribución de los beneficios y responsabilidad de cada socio.

En resumen una empresa individual puede organizar su actividad en base a estas tres formas: como empresario individual, como una comunidad de bienes o como sociedad civil, siendo el IRPF, y no el Impuesto de Sociedades el encargado de gravar el rendimiento derivado de la actividad empresarial o profesional.

4.2 Empresa societaria y asimiladas

En este epígrafe se resumen las diferentes formas jurídicas que puede adoptar una empresa en función del objetivo mercantil de esta, exceptuando a las sociedades cooperativas que se analizan de forma separada por presentar un carácter social y humano.

4.2.1 Sociedad colectiva:

Es la sociedad mercantil tradicional, los socios (como mínimo dos) intervienen directamente en la gestión y responden personalmente y de forma ilimitada y solidaria frente a las deudas sociales. Es una sociedad de carácter personalista debido a la importancia que adquiere la persona del socio, del que interesa su aportación y su colaboración personal en el desarrollo de la actividad, esta peculiaridad de las sociedades colectivas supone que la condición de socio no pueda transmitirse libremente y que en estas se contemple la figura del socio industrial (su aportación a la sociedad se reduce exclusivamente a su trabajo). El capital está compuesto por las aportaciones de los socios, no existiendo un mínimo legal.

La sociedad colectiva tiene personalidad jurídica propia, se constituye en escritura pública que será inscrita en el Registro Mercantil. No están obligadas a auditar las cuentas anuales, ni a depositarlas en el Registro Mercantil, esto no será de aplicación cuando, a la fecha de cierre del ejercicio, todos sus socios sean sociedades españolas o extranjeras.

Las principales ventajas de este tipo de sociedades mercantiles son la sencillez y la no exigencia de capital mínimo, como inconvenientes destacan la responsabilidad ilimitada de los socios y las posibles restricciones a la transmisión de la condición de socio.

4.2.2 Sociedad comanditaria:

La sociedad comanditaria es una sociedad de tipo personalista caracterizada por la coexistencia de socios colectivos (responden ilimitadamente de las deudas sociales y participan en la gestión de la sociedad) y socios comanditarios que no participan en la gestión y cuya responsabilidad se limita al capital aportado o comprometido, si sólo hay socios comanditarios, al menos, uno de ellos debe responder ilimitadamente como socio colectivo.

Las sociedades comanditarias se dividen en comanditarias simples y comanditarias por acciones en las que la participación de los socios comanditarios está representada por acciones, estas deben auditar sus cuentas y depositarlas en el Registro Mercantil, aplicándoseles las mismas normas que a las sociedades anónimas.

Las principales ventajas de una sociedad comanditaria simple son: la no exigencia de capital mínimo y la responsabilidad limitada para los socios comanditarios; como inconvenientes destacan la responsabilidad ilimitada de los socios colectivos y la no participación en la gestión de los socios comanditarios.

Para el caso de las sociedades comanditarias por acciones, la principal ventaja se centra en la responsabilidad limitada de los socios comanditarios; como inconveniente a destacar (aparte de los enumerados para las comanditarias simples): la exigencia de un capital mínimo de 60.101,21 euros totalmente suscrito y desembolsado al menos en un 25% del valor nominal de las acciones (igual que en las sociedades anónimas).

Actualmente la constitución de sociedades comanditarias es muy poco frecuente debido a la existencia de otras formas jurídicas que limitan la responsabilidad del socio.

4.2.3 Sociedad anónima:

Las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, son las formas jurídicas que más se adoptan para el desarrollo de la actividad empresarial, debido a las ventajas que ofrecen:

- El capital se encuentra dividido en acciones que pueden ser transmitidas libremente.
- Los socios no responden personalmente frente a las deudas sociales.
- Mayor posibilidad de captar recursos por el reducido valor nominal que, en general, poseen las acciones.

La adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Europea, en el año 1989, supuso el establecimiento de un capital social mínimo de 60.101,21 euros para la sociedad anónima. Esto ha producido un desplazamiento hacia la sociedad limitada, al exigir esta un capital mínimo inferior (3.005,06 euros) y por tener menos requisitos formales.

La constitución de una sociedad anónima está condicionada al otorgamiento de la escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil, el capital social debe estar suscrito en su totalidad y desembolsado al menos, en un 25% del valor nominal de cada una de sus acciones. No se exige un número mínimo o máximo de socios. La sociedad puede tener un único socio, esta circunstancia (sociedad anónima unipersonal) debe figurar en toda la documentación de la sociedad, correspondencia, pedidos, facturas y anuncios que se publiquen por disposición legal o estatutaria.

Las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) han de ser formuladas por los administradores de la sociedad en el plazo máximo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social, junto con el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, para su posterior sometimiento a la aprobación de la Junta General de Accionistas. Las sociedades están obligadas a presentar las cuentas anuales para su depósito en el Registro Mercantil, dentro del mes siguiente a su aprobación. Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas, con excepción de las sociedades que puedan presentar balance abreviado.

Podrán formular balance y memoria abreviados las sociedades en las que durante dos años consecutivos a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las tres circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no superen los 2.373.997,82 euros.

- Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 4.747.995,63 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere los 250.

Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, las sociedades en las que durante dos años consecutivos a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no superen los 9.495.991,25 euros.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 18.991.982,50 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere los 250.

Cuando se trate de sociedades de nueva creación, se podrá presentar balance abreviado y cuenta de pérdidas y ganancias abreviada cuando se reúnan dos de los requisitos mencionados en el momento de cierre del ejercicio.

Las principales ventajas a destacar de estas sociedades son: la responsabilidad limitada de los socios y la facilidad para atraer financiación ajena. Como inconvenientes a resaltar: la exigencia de un capital mínimo (60.101,21 euros) y las obligaciones administrativas que conlleva esta forma jurídica.

4.2.4 Sociedades de responsabilidad limitada:

Las principales características de estas sociedades son:

- No existe un número mínimo de socios, ni un máximo. La sociedad puede tener un único socio, al igual que las sociedades anónimas, y lo debe hacer constar (sociedad de responsabilidad limitada unipersonal) en toda su documentación, correspondencia, pedidos, facturas y anuncios que se publiquen por disposición legal o estatutaria.
- Los socios no responden personalmente frente a las deudas sociales, estando limitada su responsabilidad al capital aportado.
- El capital social no puede ser inferior a 3.005,06 euros, debe estar suscrito y desembolsado en su totalidad desde su origen.
- El capital social está dividido en participaciones indivisibles y acumulables, sin tener la consideración de valores.
- La transmisión de las participaciones está limitada, no pueden transmitirse libremente a personas ajenas a la sociedad (la transmisión a personas extrañas a la sociedad requiere el consentimiento de la sociedad, que se expresará mediante acuerdo de la Junta General).
- La constitución de la sociedad se realiza mediante escritura pública que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil, a partir de este momento la sociedad adquiere personalidad jurídica.
- Están obligadas a formular las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de distribución del resultado al igual que las sociedades anónimas.

Las principales ventajas de esta forma jurídica son: la responsabilidad limitada de los socios, un capital mínimo inferior al exigido para las sociedades anónimas y su mayor flexibilidad de funcionamiento, como por ejemplo sucede en las aportaciones no dinerarias, en las que no es necesaria su tasación por un perito independiente. Como principales inconvenientes: las obligaciones administrativas, la no libertad de transmisión de las participaciones, la imposibilidad de emisión de obligaciones u otros valores negociables y la necesidad de desembolsar la totalidad del capital.

Ley 7/2003 de 1 de abril de la **Sociedad Limitada Nueva Empresa** que modifica la Ley 2/95 de 23 de marzo de Responsabilidad Limitada.

Esta ley establece un marco normativo mercantil y administrativo capaz de estimular la actividad empresarial y mejorar la posición competitiva de la PYME en el mercado.

Supone una simplificación de los trámites de constitución además de proveer de la asistencia técnica necesaria para ayudar a la PYME en los momentos previos a su constitución a su constitución y en los primeros años de su actividad.

El proyecto Nueva Empresa se fundamenta en tres elementos esenciales:

- Centro de Información y Red de Creación de Empresas (CIRCE).
- Un régimen jurídico característico para las entidades acogidas a esta Ley.
- Sistema de Contabilidad Simplificada.

El CIRCE se establece como una red de puntos de asesoramiento e inicio de tramitación (PAIT), en los que se asesora y se presta servicio a los emprendedores, con el objeto de agilizar al máximo los trámites administrativos se define el "Documento Único Electrónico", como elemento básico para realizar los trámites administrativos exigidos en la constitución y puesta en marcha de las empresas. La Seguridad jurídica necesaria para el empleo de este documento se sustenta en la legislación reguladora de la utilización de la firma electrónica.

Simplificación contable: se permitirá la formalización contable mediante un registro único basado en la llevanza del libro Diario.

4.2.5 Sociedad laboral:

Esta sociedad está basada en la participación de los trabajadores en la actividad. Son sociedades anónimas o limitadas en las que, al menos, el cincuenta y uno por cien del capital social pertenece a los trabajadores que prestan en ella sus servicios retribuidos en forma directa y personal, y cuya relación laboral lo es por tiempo indefinido y en jornada completa.

Las Sociedades laborales pueden adoptar la forma de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada, teniendo las mismas características que las ya comentadas para este tipo de sociedades, sin embargo presentan las siguientes particularidades:

- El número mínimo de socios es de tres, salvo que sean sociedades participadas por el Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales.
 - Puede haber dos clases de socios: socios trabajadores y socios no trabajadores (no mantienen ningún tipo de relación laboral con la sociedad).
 - En la sociedad pueden existir trabajadores asalariados que no sean socios.
 - Los socios trabajadores (incluidos los administradores), pueden estar dados de alta en cualquier régimen de la Seguridad Social, no obstante, todos deben estar en el mismo régimen.
 - Las acciones o participaciones serán siempre nominativas y pueden ser de dos clases: clase laboral (propiedad de los trabajadores con relación laboral a tiempo completo) y clase general (propiedad de los restantes socios).
 - La transmisión de las acciones o participaciones a personas que no sean trabajadores de la sociedad por tiempo indefinido y a jornada completa, deberá comunicarse por escrito a los administradores, quienes lo notificarán a los trabajadores no socios. Tendrán preferencia primero los socios trabajadores y después los no trabajadores.

- La constitución de la sociedad se debe formalizar en escritura pública e inscribirla en el Registro Mercantil. Previamente se debe calificar e inscribir la sociedad en el Registro de Sociedades Laborales de la Comunidad Autónoma correspondiente.
- Las sociedades laborales, además de las reservas legales o estatutarias y con los mismos fines, vendrán obligadas a constituir un Fondo Especial de Reserva, de carácter irrepartible, excepto en caso de liquidación, dotado con el 10% de los beneficios liquidados de la sociedad.

Las ventajas e inconvenientes, en términos generales, son los mismos que los comentados para las sociedades anónimas o limitadas, aunque este tipo de sociedades presenta una ventaja adicional al disfrutar de una serie de beneficios fiscales que se comentará en apartados posteriores.

4.2.6 Sociedad cooperativa:

La cooperativa es una sociedad constituida por personas físicas o jurídicas que se asocian para la realización de actividades empresariales y atender de este modo sus necesidades socio-económicas comunes; se imputarán los resultados a los socios una vez atendidos los fondos comunitarios.

Las sociedades cooperativas pueden ser:

- Cooperativas de primer grado: se exige un mínimo de tres socios y pueden ser de distintas clases en función del objetivo que persigan (trabajo, apoyo empresarial, consumo, social...).
- Cooperativas de segundo u ulterior grado: constituidas por dos o más cooperativas de la misma o distinta clase.

Las características que definen a las sociedades cooperativas son:

- Personalidad jurídica propia.
- La responsabilidad del socio por las deudas sociales estará limitada a las aportaciones de capital, salvo disposición en contrario de los estatutos.
- El capital social no deberá ser inferior a 1.803,04 euros (totalmente desembolsado desde su constitución), excepto para las cooperativas escolares que podrá ser de cualquier cuantía.
- Las aportaciones se acreditarán mediante títulos nominativos, que en ningún caso tendrán la consideración de títulos valores, numerados correlativamente.
- La transmisión de las aportaciones por actos "inter vivos", sólo se podrá realizar entre socios de la cooperativa (o a quienes adquieran dicha cualidad en los tres meses siguientes a la transmisión).
- Participación de cada socio en los excedentes netos que puedan repartirse en concepto de retorno cooperativo.
- La Cooperativa se constituirán mediante escritura pública, que será inscrita en el Registro de Sociedades Cooperativas de la Comunidad correspondiente.
- Están obligadas a presentar las cuentas anuales para su depósito en el Registro de Sociedades Cooperativas, dentro del mes siguiente a su aprobación.
- Deben auditar las cuentas anuales y el informe de gestión, salvo que puedan presentara balance abreviado.

Las principales ventajas de las sociedades cooperativas derivan del carácter social de estas entidades, adicionalmente se puede añadir la posible limitación estatutaria de la responsabilidad de los socios y el régimen fiscal aplicable, como inconveniente a destacar, las obligaciones administrativas de este tipo de entidades.

5 CONCLUSIONES

En este primer capítulo se han repasado conceptos básicos a tener en cuenta con carácter previo al desarrollo de la actividad de la pequeña y mediana empresa:

- Esquema del Sistema Tributario Español. Donde se han enumerado los tributos existentes y su naturaleza (tributos con contraprestación, tributos sin contraprestación y, dentro de estos últimos los de carácter personal, de producto, sobre la renta y sobre el capital, y los impuestos indirectos).
- Elementos tributarios. En este apartado se han definido conceptos que se van a utilizar en los siguientes capítulos como el hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, etc.
- Infracciones y sanciones tributarias.
- Modalidades que puede adoptar la actividad empresarial.

En los siguientes capítulos se analizará la creación de la empresa, la tributación de sus operaciones y la tributación del beneficio bajo la perspectiva del empresario individual (y asimilados) y de la modalidad de empresa societaria (y asimilados).

Régimen jurídico tributario de la creación de la empresa

En este capítulo se desarrolla el proceso de creación de la empresa y el régimen tributario aplicable según la modalidad adoptada: empresario individual y asimilados o, empresa societaria y asimilados.

1 EMPRESARIO INDIVIDUAL Y ASIMILADOS

En el proceso de creación de empresas los trámites administrativos de carácter general y específicos ocupan un lugar importante debido a que su realización es indispensable para el inicio de la actividad y al coste de gestión que estos conllevan. Se clasificaran y desarrollaran los trámites administrativos de carácter general más importantes, aunque no todos ellos serán necesarios para iniciar la actividad, y por último, cómo afectan estos a empresarios individuales, comunidades de bienes y sociedades civiles.

1.1 Trámites administrativos de carácter general

Se clasifican estos trámites según dos criterios, el primero, según el momento en que deban realizarse y, el segundo, según el órgano que los gestiona (Ayuntamiento, Hacienda, etc.).

Según el momento en que deban realizarse:

- I. **Presentación de la declaración censal:** Administración de la Agencia Tributaria.
- II. **Arrendamiento de locales.**
- III. **Compra de locales:** Escritura de compra-venta, inscripción en el Registro de la Propiedad. Alta en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- IV. **Solicitud de la licencia de obras:** Si es necesaria obra para acondicionamiento de locales. (Ayuntamiento).
- V. **Solicitud de la licencia de actividades e Instalaciones:** Ayuntamiento.
- VI. **Inscripción en el Registro Industrial:** Si se trata de actividades industriales o de construcción. Generalmente en el organismo correspondiente de cada Comunidad Autónoma.

- VII. **Declaración de alta en el impuesto de actividades económicas:** Administración de la Agencia Tributaria.
- VIII. **Autorizaciones o registros especiales:** Cuando la actividad a desarrollara esté sujeta a legislación específica (Trámites de carácter específico).
- IX. **Formalización de los contratos de trabajo.**
- X. **Inscripción de la empresa en la Seguridad Social, afiliación y alta de los trabajadores:** Administración de la Tesorería Territorial de la Seguridad Social.
- XI. **Inscripción en el régimen especial de los trabajadores autónomos:** Cuando el titular de la empresa sea una persona física en la Administración de la Tesorería Territorial de la Seguridad Social.
- XII. **Legalización de los libros oficiales:** Registro Mercantil.
- XIII. **Declaración de apertura del centro de trabajo:** Dirección Provincial de Trabajo y Asuntos Sociales.
- XIV. **Adquirir y sellar los libros de matrícula y visitas:** Dirección Provincial de Trabajo y Seguridad Social.
- XV. **Confeción del calendario laboral:** Dirección Provincial de Trabajo y Seguridad Social.

La ordenación de estos trámites es orientativa, ya que algunos de estos pueden realizarse de forma simultánea. Los trámites de carácter laboral no serán desarrollados en este manual, no por carecer de importancia, sino por no ser este el objeto principal de estudio.

A la hora de iniciar la realización de los correspondientes trámites es importante tener en cuenta la Ley 30/92 de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece que la Administración está obligada a dictar resolución expresa sobre cuantas solicitudes se formulen por los interesados en el plazo establecido para el procedimiento de que se trate, en ausencia de este, el plazo máximo de resolución será de tres meses.

Si las solicitudes realizadas por los interesados no son resueltas dentro de los plazos establecidos, se considerarán estimadas por silencio positivo cuando se trate de solicitudes de concesión de licencias y autorizaciones de instalación traslado o ampliación de empresas y centros de trabajo.

Según el centro que los gestiona los trámites se clasifican en:

- a) **Procedimiento en Hacienda:** presentación de la declaración censal, declaración de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, solicitud del NIF.
- b) **Procedimiento en el Ministerio de Trabajo:** Inscripción de la empresa en la Seguridad Social, formalización de los contratos de trabajo, afiliación y alta de los trabajadores, inscripción en el régimen especial de los trabajadores autónomos, comunicación de apertura del centro de trabajo, adquisición y sellado de los libros de matrícula, confección del calendario laboral.
- c) **Procedimiento en el Ayuntamiento:** Solicitud de licencia de obras, solicitud de licencia de actividades e instalaciones, licencia de funcionamiento, cambio de titularidad de negocio, cambio de actividad.
- d) **Otros:** Arrendamiento de locales, compra de locales, inscripción en el registro industrial, legalización de los libros oficiales.

Los trámites con repercusión tributaria, analizados según el centro que los gestiona son:

a) Procedimiento en Hacienda.

a.1) Presentación de la declaración censal.

Están obligados a presentar esta declaración:

- Todas las personas físicas o jurídicas que vayan a iniciar en territorio español el ejercicio de una o varias actividades empresariales.
- Las personas jurídicas o entidades que, sin ser empresarios o profesionales, satisfagan rendimientos sujetos a retención o realicen adquisiciones intracomunitarias sujetas a IVA (una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sería, por ejemplo una Universidad, una entidad que no actúe como empresario o profesional sería una Fundación)
- Las personas o entidades residentes en España como las no residentes siempre que actúen en territorio español por medio de establecimientos permanentes (sucursales) o satisfagan rendimientos sujetos a retención en nuestro territorio.
- Las personas y entidades no establecidas en territorio de aplicación del IVA (Península e Islas Baleares) cuando sean sujetos pasivos del mismo.

No están obligados a presentar esta declaración censal las personas o entidades que no satisfagan rendimientos sujetos a retención y que realicen exclusivamente las siguientes operaciones:

- Arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA (en general, arrendamientos de viviendas).
- Entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentos de IVA.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes exentos de IVA.

La declaración censal deberá presentarse para:

- Comunicar el cese de la actividad, cambio de domicilio fiscal o las posibles modificaciones que se produzcan.
- Solicitar la asignación del número de identificación fiscal.
- Renunciar o solicitar la exclusión o inclusión, en su caso, en los distintos regímenes especiales de IVA.
- Renunciar al régimen de estimación objetiva y a la modalidad de estimación directa simplificada, así como revocar la renuncia y comunicar la exclusión.
- Ejercitar la opción para calcular los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades sobre la parte de la base imponible del periodo de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural (art. 38.3 de la Ley de Sociedades).

La declaración censal se presentará en el modelo oficial 036 o 037, en la Administración o en la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal.

El modelo simplificado 037, podrá ser utilizado cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- Que los obligados tributarios sean sujetos pasivos del IRPF, Impuesto sobre Sociedades o IVA.
- Que estén incluidos dentro del régimen general, régimen especial simplificado, régimen especial del recargo de equivalencia o régimen especial de agricultura ganadería y pesca en el IVA.

- Que no realicen operaciones intracomunitarias sujetas al IVA, ni satisfagan rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención.
- Que no se trate de entidades residentes en España no sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

En la práctica en la mayoría de las ocasiones se puede utilizar el modelo abreviado 037, salvo las entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF (sociedades civiles y comunidades de bienes) que desarrollen actividades empresariales y profesionales.

a.2) Declaración de alta en el Impuesto de Actividades Económicas.

La declaración de alta en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) es un requisito indispensable para el ejercicio de todo tipo de actividades económicas. Los promotores de una nueva empresa deberán darse de alta en la matrícula del impuesto, en el epígrafe correspondiente a la actividad que proyecten realizar, con anterioridad al desarrollo de esta, además han de efectuarse tantas altas como actividades diferentes vayan a ejercerse.

El IAE es un tributo directo de carácter real y local que se inscribe en el nuevo marco impositivo municipal implantado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Recientemente, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, ha modificado parcialmente este impuesto.

Se consideran, según este impuesto actividades empresariales, las ganaderas cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios.

No están sujetas a este impuesto:

- Las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras.
- La venta de bienes del activo fijo inventariados con más de dos años y la venta de bienes particulares del vendedor utilizados por dos años.
- Venta de artículos recibidos en pago de trabajos personales.
- Exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración. Estará sujeta la exposición de artículos para regalos a los clientes.
- La realización de un solo acto u operación aislada en la venta al por menor.

Si se solicita, pueden declararse exentas del impuesto las actividades desarrolladas por:

- Los que inicien el ejercicio de su actividad durante los dos primeros periodos impositivos en el que desarrolle la misma.
- Los organismos públicos de investigación.
- Los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública; o bien aquellos establecimientos de enseñanza que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo.
- Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro.

Están exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas:

- Las personas físicas.

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 33 de la Ley 230/1963, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.
- Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Determinación de la cuota del impuesto:

Las cuotas a satisfacer se determinan para cada actividad en función de las tarifas del impuesto, estas están divididas en tres secciones, actividades empresariales, profesionales y artísticas. La tarifa del impuesto contempla tres tipos de cuotas: municipales, provinciales y nacionales, dependiendo del ámbito territorial en el que se vaya a ejercer la actividad, a la hora de efectuar el alta en el IAE, habrá que tener en cuenta este aspecto pues el valor de la cuota varía según los casos.

Además de aplicar las tarifas del impuesto, la cuota tributaria será la resultante de aplicar también sobre aquellas los coeficientes y las bonificaciones previstos y, en su caso, acordados por cada Ayuntamiento.

El esquema de determinación de la cuota tributaria es el siguiente:

- 1º. Cálculo de la cuota mínima municipal, provincial o nacional que se determina para cada actividad en función de las tarifas del impuesto en base a elementos fijos y a la superficie de los locales.
- 2º. A la cuota mínima municipal, provincial o nacional se le aplica el coeficiente de ponderación determinado en función del importe neto de la cifra de negocios, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Importe neto de la cifra de negocios (euros)	Coficiente
Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29
Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,30
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32
Desde 50.000.000,00 hasta 100.000.000,00	1,33
Mas de 100.000.000,00	1,35
Sin cifra neta de negocio	1,31

A los efectos de la aplicación del coeficiente, el importe neto de la cifra de negocios será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas.

- 3º. El resultado del punto 2º) se multiplica por el coeficiente que pondera la situación de los locales en los que se ejerce la actividad en función de la categoría asignada a la calle en que se encuentre, este coeficiente varía entre el 0,4 y 3,8 y se determina por cada Ayuntamiento.
- 4º. Al resultado del punto 3º) se le suma el Recargo provincial, que podrá ser establecido por las Diputaciones provinciales. Este recargo consiste en un porcentaje sobre la cuota mínima municipal y no podrá superar el 40% de esta.

Sobre las cuotas provinciales y nacionales no se aplicará el coeficiente de situación ni el recargo provincial.

Sobre la cuota del IAE se aplicarán las siguientes bonificaciones:

- Bonificación del 50% para los que inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años siguientes posteriores a la finalización de la exención prevista por inicio de la actividad.
- Bonificación del 95% y posibles recargos del impuesto para las cooperativas protegidas, las especialmente protegidas, las de segundo o ulterior grado, las cooperativas de crédito, así como las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

Además, los Ayuntamientos podrán establecer otras bonificaciones. Las más importantes son:

- Bonificación de hasta el 50% para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años siguientes posteriores a la finalización de la exención prevista por inicio de actividad.
- Bonificación de hasta el 50% por creación de empleo.
- Bonificación de hasta el 50% por utilizar o producir energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.
- Bonificación de hasta el 50% con renta o rendimiento neto de actividad económica inferiores a los determinados por la correspondiente ordenanza fiscal.

Las cuotas provinciales y nacionales se presentan siempre en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y son autoliquidativas, el sujeto pasivo debe ingresar la cuota del impuesto en el momento del alta.

La declaración de alta debe efectuarse en los diez días anteriores a la puesta en marcha de la actividad, formulando declaración separada por cada una de las actividades que vayan a ejercerse. El incumplimiento de este requisito supone una infracción tributaria simple.

En caso de variación o baja se debe presentar la declaración en el plazo de un mes desde la fecha de la variación o baja.

Los modelos oficiales a utilizar en cada uno de los supuestos descritos son:

Hecho	Cuota nacional	Cuota provincial	Cuota municipal
Alta. Variación. Cuota	Modelo 846	Modelo 846	Modelo 845
Documento de ingreso (1)	Modelo 851	Modelo 850	(2)

(1) Acompaña al modelo 846, cuando proceda la autoliquidación.

(2) En caso de cuota municipal no hay que presentar el ingreso en modelo oficial, el impuesto a pagar llega al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Las declaraciones se presentarán:

- Cuando se tribute por cuota municipal (sólo en el supuesto de alta), en la Administración o en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al lugar donde vaya a ejercerse la actividad.
- Cuando se tribute por cuota provincial o nacional, en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuya demarcación corresponda al territorio en el que se desarrollen las actividades.

El devengo del impuesto es el primer día del periodo impositivo aunque en el supuesto de espectáculos el IAE se puede devengar por cada actuación.

El periodo impositivo coincide con el año natural, excepto en las declaraciones de alta cuando el comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en este supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para concluir el año, lo mismo ocurrirá en las declaraciones de baja por cese de la actividad, donde las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en que se ha producido el cese y podrían solicitar en su caso la devolución.

La Gestión del IAE se realiza a partir de la Matrícula anual que incluye las actividades económicas, sujetos pasivos y cuotas mínimas. La Inspección la realizará el Estado con la colaboración de los Ayuntamientos.

b) Procedimiento en el Ayuntamiento.

Los trámites que se deben realizar en el ayuntamiento dependen del municipio donde se vaya a realizar la actividad, estos son:

b.1) Solicitud de licencia de obras.

La solicitud de licencia de obras se efectuará cuando para la puesta en marcha de la empresa sea preciso llevar a cabo obras en los locales o terrenos donde se va a ejercer la actividad.

Según el carácter de las obras la solicitud de licencia puede ser:

- Un simple acto comunicado: La realización de obras de acondicionamiento menor de locales, que no afecten a la estructura, distribución ni aspecto exterior de los mismos. El impreso de solicitud correspondiente se presentará en la Junta Municipal de Distrito **no suponiendo el pago de tasa al ser un acto comunicado**. Si supondrá el pago del **Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras**, del que se hablará al final de este apartado.
- Seguir un procedimiento abreviado: aplicable a aquellas actuaciones que no afecten al patrimonio protegido y no necesiten proyecto firmado por técnico competente, pagando la **tasa por prestación de servicios urbanísticos para licencia de obras**, que varía según el tipo de obra a realizar. En este supuesto también se liquidará el **Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras**.
- Seguir un procedimiento normal: Se tramitarán mediante este procedimiento aquellas solicitudes de licencias para actuaciones urbanísticas que por su entidad o incidencia en el entorno urbanístico precisan para su definición de un proyecto técnico. Igual que en supuesto anterior se liquidará la **tasa por prestación de servicios urbanísticos para licencia de obras**. También se liquidará el **Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras**.

La documentación a presentar varía según el tipo de solicitud.

b.2) Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras.

Este impuesto pertenece al sistema impositivo municipal previsto en la Ley de Haciendas Locales y no es de naturaleza obligatoria, lo que significa que no se establece en todos los municipios.

El Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, es un tributo indirecto cuyo hecho imponible consiste en la realización de cualquier construcción, instalación y obra que requiera licencia de obras o urbanística por parte del Ayuntamiento.

El sujeto pasivo como contribuyente será la persona física o jurídica y las Entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria (entre otras Comunidades de Bienes y Sociedades Civiles), que sean propietarios de los inmuebles donde se realizan las obras, siempre que sean los dueños de dichas obras. En otro caso serán estos últimos.

Sujeto pasivo como sustituto del contribuyente: los que soliciten las licencias sino fueran los propios contribuyentes.

La base imponible será el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

La cuota resulta de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen aplicable puede alcanzar el 4%.

El devengo del impuesto se producirá en el momento en que se inicie la construcción, instalación u obra.

b.3) Licencia de actividades e instalaciones.

Para la apertura de un local para actividades comerciales, industriales, de servicios o profesionales se debe solicitar la correspondiente licencia de actividades e instalaciones.

Una vez obtenida la licencia y abonado el importe correspondiente a la Tasa por Licencia de instalación de actividades, la puesta en marcha de la industria o negocio estará supeditada al resultado de la inspección que realizarán los Servicios Técnicos Municipales, que comprobarán la adecuación de lo realizado con el proyecto presentado y aprobado, concediendo el Acta de Ocupación y funcionamiento si el resultado de la inspección es favorable.

La obtención de la licencia, su tramitación y la documentación a aportar depende de la calificación de las actividades a desarrollar, esta "calificación" puede ser como *Actividades Inocuas o actividades calificadas (molestas, insalubres, nocivas y peligrosas)*. El pago de la Tasa correspondiente dependerá también de la calificación de la actividad a desarrollar.

En el supuesto de actividad calificada por cada licencia, la cuota a pagar resultará de la suma de las tarifas establecidas, en función de la superficie del local afectado y de la potencia nominal expresada en Kilovatios de todas las instalaciones, máquinas, aparatos y elementos existentes en la actividad o instalación.

c) Otros trámites.

c.1) Arrendamiento de locales.

En el supuesto de que la actividad de la empresa se desarrolle en locales arrendados hay que tener en cuenta que los contratos de arrendamientos de viviendas, locales de negocio, oficinas, almacenes, etc., se encuentran sujetos a la Ley de Arrendamientos Urbanos, y en su formalización, las partes contratantes estipularán las cláusulas que van a regir durante la vigencia del contrato.

Aparte de las precauciones necesarias relativas a la constatación de que el local objeto de arrendamiento tenga la calificación urbanística correspondiente a la actividad que se pretende desarrollar, y que, por lo tanto, el empresario va a poder obtener las licencias necesarias, es necesario tener en cuenta los siguientes aspectos de índole económica y tributaria:

- I) Los contratos de arrendamiento de locales de negocio llevarán consigo el depósito, por parte del arrendatario de una fianza equivalente a dos mensualidades de renta. El arrendador debe depositar el importe de la fianza, mediante ingreso en una cuenta bancaria del organismo encargado de su gestión, dentro de los treinta días siguientes a la formalización del contrato, presentando una copia del contrato de arrendamiento en poder del arrendador y una fotocopia, el justificante del depósito bancario del depósito realizado y el DNI del arrendador.
- II) Están obligados a practicar retención o ingreso a cuenta los arrendatarios que satisfagan rentas procedentes de alquiler de inmuebles urbanos siempre que se trate de:
 - Personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las comunidades de bienes.

- Empresarios individuales y profesionales.
- No residentes que operen en España mediante establecimiento permanente.

Las rentas sometidas a retención, serán las procedentes de arrendamientos de inmuebles urbanos, fundamentalmente aquellos que tengan la consideración de locales de negocio o industriales o de terrenos de naturaleza urbana.

La retención se practicará en el momento de abonarse la renta, descontando el 15% del importe íntegro de ésta.

Las obligaciones formales del arrendatario son:

- Ingresar, mensual o trimestralmente, las retenciones en el modelo 115.
- Presentar un resumen anual (modelo 180).
- Expedir un certificado de retenciones.

c.2) Compra de locales.

Si la decisión es comprar un local para ejercer la actividad, una vez comprobado que este cumple con las necesidades que la actividad a realizar requiere, las repercusiones a tener en cuenta en materia tributaria son las siguientes:

- El acto de compra de locales o terrenos se formalizará mediante el correspondiente contrato de compraventa que será elevado a escritura pública después de abonar el importe correspondiente al impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en el apartado de Documentos Notariales, los elementos a destacar son:
 1. Hecho imponible: escrituras, actas y testimonios notariales.
 2. Sujeto Pasivo: adquirente del bien o derecho o personas que insten o soliciten los documentos.
 3. Base Imponible: en escrituras y actas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable la base imponible será el valor declarado sin perjuicio de comprobación administrativa.
 4. Cuota: en Escrituras, Actas y Testimonios, por pliego (papel timbrado) 0,30 euros, por folio 0,15 euros. En las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cosa valuable si los actos son inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil o Industrial y no están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o Transmisiones Onerosas u Operaciones Societarias, tributarán adicionalmente al 0,5% (este porcentaje se aplicará cuando la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado otro tipo de gravamen distinto).
- Deberá abonarse el IVA cuando se trate de la primera transmisión o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el apartado de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, si se trata de una segunda o posterior transmisión.

c.3) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Este impuesto está regulado por las leyes 39/1988 y 51/2002 reguladoras de las Haciendas Locales; se trata de un impuesto directo de naturaleza real y los elementos a destacar son los siguientes:

1. Hecho imponible: propiedad de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, titularidad sobre los bienes anteriores de un derecho real de usufructo o de superficie, o de una concesión administrativa sobre estos bienes o sobre los servicios a los que estén afectos. El impuesto recae sobre el valor catastral de los referidos bienes.

2. Las exenciones de carácter Permanente, son las que afectan a bienes inmuebles propiedad de:
 - El Estado Comunidades Autónomas y Entidades Locales, destinadas a determinadas finalidades (seguridad ciudadana, servicios educativos y penitenciarios, defensa nacional, ...).
 - El Municipio, afectos al uso y servicio público y los montes vecinales en mano común.
 - La Iglesia Católica y demás asociaciones confesionales.
 - Cruz Roja Española.
 - Los de Gobiernos extranjeros destinados a representaciones diplomáticas o consulares.
 - Los ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios de estaciones y almacenes.
 - Los declarados expresamente monumento o jardín histórico (Ley 16/85).
 - Los bienes de Fundaciones y asociaciones de utilidad pública.
 - Los bienes de centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos.
 - Los bienes exentos en virtud de Convenio Internacional.

Las exenciones de carácter Temporal, son por un plazo de 15 años y afectan a montes con especies de crecimiento lento, y arboledas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal.

3. Sujeto Pasivo: los propietarios de los bienes inmuebles gravados y los titulares de un derecho real de usufructo, de superficie o de una concesión administrativa sobre los bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectos.
4. Base Imponible: será el valor catastral de los bienes inmuebles, no pudiendo exceder del valor de mercado. El valor catastral de los bienes urbanos y rústicos está constituido por el valor del suelo más el valor de la construcciones. En el caso de inmuebles urbanos se tendrán en cuenta las circunstancias urbanísticas, de uso, calidad y antigüedad. Para los bienes rústicos se tomará el valor capitalizando la renta real o potencial de los bienes.
5. Tipos: Varían entre el 0,4% y el 1,10% en los bienes urbanos y entre el 0,3% y el 0,90% en los bienes rústicos. Los Ayuntamientos podrán incrementar estos tipos en función de determinadas circunstancias de los Municipios, con el límite máximo del 1,3% para los bienes urbanos y de 1,22% para los rústicos.
6. Bonificaciones de entre el 50% y el 90% de la cuota para los inmuebles de las inmobiliarias utilizados para su actividad de venta por un periodo máximo de 3 años, previa solitud de la empresa. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50% de la cuota, para las VPO y para los bienes inmuebles destinados a viviendas en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol para autoconsumo. La aplicación de esta bonificación está condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente, (RDL 2/2003).
7. El Devengo del Impuesto se produce el 1 de enero de cada año natural y el Periodo impositivo coincide con el año natural.

c.4) Libros oficiales y registros.

El Código de Comercio y la legislación fiscal imponen una serie de libros oficiales y de registros auxiliares a los comerciantes y empresarios en base a la forma jurídica adoptada.

- Sociedades y empresarios individuales acogidos al régimen de Estimación Directa Normal en el IRPF:
 - Libro Diario y Libro de Inventarios y Cuentas Anuales. (el Diario y Libro de Inventario se legalizan en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la empresa).
 - Libro de registro de facturas emitidas, Libro de registro de facturas recibidas y Libro de registro de bienes de inversión.
- Empresarios individuales acogidos al régimen de Estimación Directa Simplificada en el IRPF:
 - Libro registro de ventas e ingresos, libro registro de compras y gastos y libro registro de bienes de inversión.
 - Libro registro de facturas emitidas, libro registro de facturas recibidas y libro registro de bienes de inversión.
- Empresarios individuales acogidos al régimen de Estimación Objetiva en el IRPF: no están obligados a llevar registros auxiliares en relación con el IRPF, pero sí deben conservar, numeradas y por orden de fechas y agrupadas por trimestres las facturas emitidas y las facturas recibidas, también deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados durante el plazo de prescripción de cada ejercicio fiscal (4 años). Sí estarán obligados a llevar un Libro registro de Bienes de Inversión en el caso de que deduzcan amortizaciones y además por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones, tendrán que llevar un libro registro de ventas o ingresos.
- Sociedades Civiles y Comunidades de Bienes que desarrollen actividades empresariales o profesionales:
 - Libro registro de ingresos, de gastos, de bienes de inversión y de provisiones de fondos y suplidos.
 - Libro registro de facturas emitidas, recibidas y de bienes de inversión.

Los registros auxiliares no hay que diligenciarlos en Hacienda, los libros registro relacionados con el IVA (Libro registro de facturas emitidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión) no son necesarios en el caso de empresarios acogidos al régimen especial simplificado, y al de agricultura, ganadería y pesca.

En relación a la legislación laboral son necesarios el Libro de matrícula y el Libro de visitas.

Según la forma jurídica también son obligatorios, el Libro de actas, el Libro registro de acciones nominativas (en el supuesto de sociedades anónimas) el Libro registro de socios (para sociedades de responsabilidad limitada) y el Libro registro de contratos con el socio único (en el supuesto de sociedades unipersonales). Para el caso especial de las sociedades cooperativas: Libro registro de socios, asociados, colaboradores y aportaciones de capital y el Libro de actas de la asamblea general, del órgano de administración y, en su caso de las juntas preparatorias y demás órganos colegiados. Estos libros relacionados con la forma jurídica se legalizan en el Registro Mercantil de la provincia en el que la empresa tenga su domicilio.

1.2 Empresario individual

Como se ha comentado en apartados anteriores el empresario individual no tiene que realizar ningún trámite para constituirse, para iniciar la actividad será necesario:

a) *Procedimiento en Hacienda:*

- Alta en el IAE: durante los diez días hábiles anteriores al inicio de la actividad el empresario deberá darse de alta en este impuesto.
- Declaración censal: se presentará antes de iniciar la actividad, indicando la situación tributaria del contribuyente, esta declaración debe ir acompañada de la identificación del empresario.

b) *Trámites en el Ministerio del Trabajo:*

- Afiliación e inscripción en el régimen especial de autónomos de la Seguridad Social.
- Afiliación y alta de trabajadores.
- Comunicación de apertura de centro de trabajo (modificación o alteración).
- Adquisición y sellado de libros de visita y matrícula.
- Confección del calendario laboral.

c) *Trámites en el Ayuntamiento:* varía en función del tipo de actividad a realizar y del municipio donde se sitúe como ya se ha indicado en el apartado correspondiente.

1.3 Comunidades de bienes y sociedades civiles

Las comunidades de bienes y las sociedades civiles se pueden constituir mediante un documento público o privado, procediendo en su caso a liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD en adelante) en su modalidad de Operaciones Societarias, impuesto indirecto que grava al 1% la constitución y ampliación de capital. Este tipo de gravamen, para el caso de sociedades personalistas se aplicará sobre el valor real de los bienes. Los sujetos pasivos de este impuesto serán todo tipo de sociedades, civiles y mercantiles. Se asimilan a sociedades (Ley ITP, art 22):

- Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.
- Los contratos de cuenta en participación.
- La copropiedad de los buques.
- La comunidad constituida por actos Intervivos, cuando realice actividades empresariales.
- La comunidad de bienes constituida mortis causa, cuando la explotación del negocio del causante continúe en régimen proindiviso por un plazo superior a tres años.

a) *Procedimiento en Hacienda:*

- Solicitud del Número de Identificación Fiscal (NIF): Las comunidades de bienes y las Sociedades civiles deben solicitar el NIF, que identificará a la sociedad, este será totalmente independiente al NIF de los socios o comuneros. El lugar de presentación será la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, correspondiente al domicilio fiscal de la sociedad, siendo la documentación a aportar:
 - Modelo 036, no pudiendo presentar el modelo 037, al tener que relacionar a todos los socios o comuneros.

- Fotocopia del contrato privado de constitución o, escritura pública en la que figure la identificación de todos los socios o comuneros, su cuota de participación, y el objeto de la comunidad, firmado por todos los comuneros.
- Fotocopia del DNI de la persona que firme el impreso, y que ha de ser uno de los socios comuneros, o partícipes, o su representante, acompañando en este último supuesto una fotocopia del documento que lo acredite.
- Liquidación por Operaciones Societarias.
- Declaración censal: Esta declaración hay que presentarla antes de iniciar la actividad y además de ser necesaria para la solicitud del NIF, como ya se ha visto en el apartado anterior, las sociedades civiles y comunidades de bienes presentarán una única declaración censal de comienzo (en el modelo 036 ya indicado), donde se reflejará la situación tributaria y las declaraciones/ liquidaciones a presentar en el ejercicio de la actividad; por su parte cada socio o comunero presentará una declaración censal (modelo 037), para comunicar la obligación de realizar pagos fraccionados como miembros de estas entidades.
- Alta en el IAE: Durante los diez días hábiles antes de iniciar la actividad, los promotores deberán dar de alta a la entidad en este impuesto. Como no son los socios o comuneros los obligados a darse de alta puede producirse un ahorro fiscal a tener en cuenta. Las entidades en régimen de atribución de rentas (entre otras sociedades civiles y comunidades de bienes), con carácter general suelen darse de alta en la sección empresarial o de artistas.

b) Procedimiento en el Ministerio de Trabajo:

- Afiliación e inscripción en el régimen especial de autónomos de la Seguridad Social.
- Inscripción de la entidad en la Seguridad Social.
- Afiliación y alta de los trabajadores.
- Comunicación de apertura de centro de trabajo (modificación o alteración).
- Adquisición y sellado de libros de visita y matrícula.
- Confección del calendario laboral.

c) Procedimiento en el Ayuntamiento: remitirse a lo expuesto en el apartado correspondiente.

1.4 Régimen fiscal

1.4.1 Empresario individual

Los aspectos más importantes de su régimen tributario, en términos generales son los siguientes:

- Deben darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE), en el epígrafe que les corresponda como empresarios, profesionales, artistas, ganaderos... en función de la actividad que se vaya a realizar (la agricultura y la ganadería dependiente no están sujetos a este impuesto).
- Los empresarios individuales tributan por los rendimientos obtenidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Las modalidades para determinar el rendimiento neto son:
 - Estimación directa normal.
 - Estimación directa simplificada.
 - Estimación objetiva.

- Por sus operaciones, los empresarios están sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), siempre que la sujeción al impuesto exista y no haya exenciones, la regulación de este impuesto establece un régimen especial y varios regímenes especiales. Un empresario individual puede estar sujeto a los siguientes regímenes:
 - Régimen General.
 - Régimen Simplificado.
 - Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.
 - Régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
 - Régimen de las agencias de viajes.
 - Régimen de recargo de equivalencia.
 - Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
 - Régimen especial para el comercio electrónico (en vigor desde el 1/7/03).

Los sujetos pasivos acogidos a la modalidad directa y directa simplificada para la determinación del rendimiento neto pueden aplicar los incentivos fiscales del Régimen Especial para las empresas de reducida dimensión establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/95) y en sus sucesivas modificaciones.

Los sujetos pasivos que estimen el rendimiento neto por la modalidad de estimación objetiva podrán aplicar la deducción en cuota, establecida en este régimen especial, para el fomento de nuevas tecnologías de la información y de la telecomunicación (ver Capítulo IV).

Las obligaciones formales dependen del régimen fiscal de la actividad, por ejemplo un empresario en estimación directa normal deberá llevar la contabilidad y los libros acordes con el Código de Comercio, y estos deben estar legalizados, en definitiva como una sociedad anónima; si el rendimiento se estima por el método de estimación directa simplificada o por el método de estimación objetiva las obligaciones se reducen.

1.4.2 Comunidad de bienes

- Las comunidades de bienes están sometidas al **régimen de atribución de rentas en el IRPF**, que se efectúa según las normas o pactos aplicables en cada caso, o por partes iguales en ausencia de pactos entre los comuneros. Las rentas atribuidas tienen la misma naturaleza que la actividad o fuente de la que proceden (empresarial, profesional, o variaciones patrimoniales), y su atribución se realiza en el mismo ejercicio en que la entidad obtiene sus rentas, sin perjuicio de la imputación temporal que corresponda, según la naturaleza de las rentas.
- La determinación de las rentas netas se realiza por la propia entidad conforme a las normas del IRPF (no según el Impuesto de Sociedades). Cuando se desarrolla una actividad empresarial o profesional el régimen de estimación del rendimiento neto será el de estimación directa, directa simplificada u objetiva, la aplicación de estos dos últimos métodos de estimación exige que todos los comuneros sean personas físicas.
- Respecto al IVA, sería aplicable lo expuesto para el empresario individual, sólo que en este caso las obligaciones materiales y formales de este impuesto son para la comunidad de bienes.

La comunidad será la encargada de liquidar el IAE, no cada comunero, produciéndose por tanto una ventaja comparativa respecto al empresario individual. Una comunidad formada por dos profesionales pagará un único alta y no dos, como ocurriría si fuesen dos profesionales individuales.

Las **modificaciones** contempladas en la Ley 46/2002, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto de Sociedades (IS) e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), para las entidades en **régimen de atribución de rentas** son las siguientes:

- a) El ámbito subjetivo de aplicación es, en resumen, el mismo aunque se aclara que tendrán esta consideración las entidades constituidas en el extranjero, con naturaleza jurídica análoga o idéntica a nuestras entidades en régimen de atribución.
- b) También se hace explícita la forma de determinar las rentas a atribuir: en principio según las normas del IRPF sin aplicar las reducciones por rendimientos irregulares en capital mobiliario, inmobiliario y actividades económicas, ni las reducciones por prestaciones procedentes de contratos de seguro percibidos en forma de capital, ni la reducción del 50% por alquiler de viviendas. Sin embargo, estas reducciones sí serán aplicables a los comuneros que sean contribuyentes por el IRPF.
- c) La renta atribuible se determinará según las normas del IS, cuando todos los comuneros sean contribuyentes del IS (si no son sociedades patrimoniales) o del IRNR con establecimiento permanente (EP en adelante) en España. Cuando algún comunero sea contribuyente del IRNR sin EP, la renta atribuible se determinará según el IRNR.
- d) Para calcular la renta atribuible a contribuyentes del IS, IRNR con EP o IRNR sin EP, que no sean personas físicas, no se aplicarán los coeficientes de abatimiento, en caso de transmisión de elementos afectos a la actividad, para los activos adquiridos antes del 31-12-94 (ver apartado 4.1.6.).
- e) Si la entidad en régimen de atribución, adquiere acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), los comuneros sujetos pasivos del IS y del IRNR con EP integrarán en su base imponible las rentas contabilizadas procedentes de ellas. También integrarán en su base imponible los rendimientos procedentes de los unit linked.
- f) Se prevé una norma cautelar para el supuesto de que la entidad obtenga rentas de un país con el que España no haya suscrito un Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información. En este caso no se computarán las rentas negativas que superen a las positivas del mismo país y fuente, trasladando la pérdida no compensada a los cuatro ejercicios siguientes.
- g) Se especifica que los rendimientos obtenidos por estas entidades están sujetos a retención conforme a las normas del IRPF, pero sólo en caso de que los rendimientos se encuentren entre los que el IRPF somete a retención y no por el sólo hecho de pagarse a una entidad en régimen de atribución.
- h) Como hasta ahora, las rentas se atribuyen a los comuneros según los pactos establecidos y, si estos no constan, por partes iguales.
- i) Se establecen nuevas obligaciones:
 - De presentar declaración informativa sobre las rentas a atribuir a los comuneros. Esta obligación deberá ser cumplida por el representante de la entidad o por los miembros contribuyentes del IRPF o del IS en caso de entidades constituidas en el extranjero. Se exime de esta obligación a las entidades que no ejerzan actividades económicas y que sus rentas no excedan de 3.000 euros al año.
 - De notificación, relativa a la renta total de la entidad y de la renta atribuible a cada comunero.

1.4.3 Sociedades civiles

El régimen tributario de las sociedades civiles es el mismo que para las comunidades de bienes.

2 EMPRESA SOCIETARIA Y ASIMILADAS

2.1 Procedimiento en constitución

Si el empresario opta por la constitución de una sociedad para el desarrollo de su actividad, es necesario cumplir una serie de requisitos formales para que ésta adquiera personalidad jurídica propia. Los requisitos formales son diferentes según la forma adoptada sea una sociedad mercantil o una sociedad cooperativa.

2.1.1 Sociedad mercantil

Los requisitos formales son:

- Redacción de la escritura de constitución y los estatutos.
- Obtención de la certificación sobre no coincidencia del nombre de la sociedad en el Registro Mercantil Central. La certificación se debe obtener mientras se preparan los estatutos de la sociedad.
- Otorgamiento ante notario de la escritura pública de constitución y aprobación de los estatutos.
- Solicitud del Número de Identificación Fiscal Provisional.
- Liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, apartado Operaciones Societarias, correspondiente a la constitución de la sociedad. Las sociedades deberán liquidar e ingresar este impuesto dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha del otorgamiento de la escritura. El tipo impositivo aplicable es el 1% sobre el capital escriturado. Las sociedades laborales están exentas de este impuesto por la constitución y aumento de capital.
- Las sociedades laborales deberán obtener la calificación correspondiente e inscribirse en el Registro de Sociedades Laborales. Cuando la sociedad esté calificada e inscrita, el registro expedirá una certificación que se presentará en el Registro Mercantil.
- Inscripción en el Registro Mercantil. Las sociedades deben inscribirse en el Registro Mercantil para adquirir personalidad jurídica.
- Obtención del número de identificación fiscal definitivo.

2.1.2 Sociedad cooperativa

Los requisitos formales son:

- Redacción de la escritura de constitución y de los estatutos.
- Obtención del número de identificación fiscal provisional.
- Obtención de la certificación negativa de la Sección Central del Registro General de Cooperativas, o del Registro de Cooperativas de la Comunidad de Madrid dependiendo del ámbito de actuación de la cooperativa.
- Solicitud de calificación de los estatutos.
- Otorgamiento ante notario de la escritura pública de constitución y aprobación de los estatutos.

- Liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, están exentas del pago de este impuesto, aunque deberán presentar la correspondiente declaración.
- Inscripción en el Registro de Cooperativas.
- Obtención del número de identificación fiscal definitivo.

2.2 Creación de la empresa

Terminado el procedimiento en constitución, el empresario deberá realizar los trámites mencionados en el apartado 1) de este capítulo, en concreto el procedimiento en hacienda: Declaración censal y durante los diez días hábiles antes de iniciar la actividad, los promotores deberán dar de alta a la entidad en el IAE.

2.3 Régimen fiscal

2.3.1 Sociedades mercantiles

En los siguientes apartados se resumen los aspectos más importantes del régimen tributario de las formas jurídicas descritas en el capítulo I (sociedad colectiva, sociedad comanditaria, sociedad anónima, sociedad limitada y sociedades laborales).

a) *Sociedad Colectiva.*

- Por sus operaciones tributan por el IVA, no pudiendo acogerse al Régimen especial Simplificado ni al Régimen especial del Recargo de Equivalencia.
- Tributan en el Impuesto de Sociedades por el Beneficio obtenido al tipo general (35%), pero se les aplica el régimen especial para las empresas de reducida dimensión si cumplen los requisitos establecidos para estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades.

b) *Sociedades Comanditarias: presentan el mismo régimen tributario que las sociedad Colectiva.*

c) *Sociedad Anónima y Sociedad de responsabilidad Limitada: su régimen tributario no difiere del comentado para a) y b).*

d) *Sociedad Laboral: la sociedad laboral tiene el mismo régimen tributario que el resto de sociedades mercantiles, pero si cumple los siguientes requisitos:*

- Estar inscrita y no descalificada, en el Registro Oficial que para estas entidades existe en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (cumpliendo además el resto de los requisitos establecidos en la Ley 4/77).
- Destinar al Fondo de Reserva, durante los ejercicios en los que se disfrute de los beneficios fiscales, el 25% de los beneficios líquidos del ejercicio.
- Solicitarlo al Ministerio de Economía y Hacienda.

Se le aplica los siguientes beneficios fiscales:

- Exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) en su modalidad Operaciones Societarias (coste:1% de las aportaciones de los socios) por las operaciones de constitución y aumento de capital de la sociedad.

- Bonificación del 99% de las cuotas devengadas en ITP y AJD por operaciones de constitución de préstamos, incluso los representados por obligaciones, cuando su importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo de su actividad.
- Bonificación del 99% de las cuotas devengadas en ITP y AJD por los actos y contratos necesarios para la transformación o adaptación de sociedades ya existentes en sociedades laborales.
- Bonificación del 99% de las cuotas que se devenguen por ITP y AJD, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que procedan la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.
- Libertad de amortización para los elementos de inmovilizado material e inmaterial, afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de su calificación como sociedad laboral.

2.3.2 Sociedad cooperativa

Las sociedades cooperativas tributan en el Impuesto sobre Sociedades y como las sociedades mercantiles no pueden acogerse al Régimen simplificado ni al Recargo de equivalencia del IVA, pero presentan distintas especialidades en su régimen tributario en función de su calificación fiscal:

- a) Cooperativas no protegidas: se califican en este grupo las cooperativas que no se ajustan a los principios y disposiciones de la Ley 27/99 o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, así como aquellas cooperativas que pierdan la condición de fiscalmente protegidas. Estas cooperativas tributan en el Impuesto de Sociedades al tipo general (35%), por la totalidad de su resultado.
- b) Cooperativas protegidas: se califican en este grupo las cooperativas que se ajusten a las disposiciones de la Ley 27/99 o de las leyes autonómicas y no incurran en las causas de exclusión establecidas en las mismas. Los beneficios fiscales que les son aplicables son:
 - Exención en el ITP y AJD, respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión, constitución y cancelación de préstamos, adquisición de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.
 - Bonificación del 95% de la cuota y recargos en el impuesto sobre Actividades Económicas.
 - Bonificación del 95% de la cuota y recargos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que grave a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.
 - Bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades: Libertad de amortización para los elementos patrimoniales nuevos adquiridos dentro de los tres años siguientes a la inscripción de la cooperativa en el Registro de Cooperativas del Ministerio de Trabajo o de la Comunidad Autónoma, siempre que tengan la consideración de activos fijos. Tipo impositivo reducido (20%) para la base imponible integrada por los resultados cooperativos, la parte de base imponible integrada por los resultados extracooperativos tributa al tipo general.
- c) Cooperativas especialmente protegidas: son las cooperativas de primer grado que tengan la consideración de especialmente protegidas y pertenezcan a alguno de los siguientes tipos: cooperativas de trabajo asociado, cooperativas agrarias, cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, cooperativas del mar y cooperativas de consumidores y usuarios. Estas cooperativas disfrutan de los mismos beneficios fiscales que las que los mencionados en el apartado anterior y adicionalmente:

- Exención del ITP y AJD en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales.
- Impuesto sobre Sociedades: bonificación del 50% sobre la cuota íntegra. En las cooperativas de trabajo asociado la bonificación es del 90% cuando se cumplan los requisitos establecidos en la Ley (el número de trabajadores minusválidos en paro al constituirse la cooperativa debe ser, al menos, del 50%).

3 CONCLUSIONES

En base a lo expuesto en los apartados anteriores, el régimen jurídico-tributario de la creación de la empresa difiere según la forma elegida para desarrollar una actividad empresarial o profesional.

Si la forma elegida es la de empresario individual (y asimilados), en general, los trámites en constitución son más sencillos, suponiendo un coste menor de gestión. Al no exigírseles un capital mínimo el coste económico al inicio es inferior al del empresario societario. Como se verá en capítulos posteriores, su régimen tributario presenta distintas posibilidades que le permitirán en algunos casos un ahorro fiscal a tener en cuenta.

El principal inconveniente para el empresario individual es la responsabilidad ilimitada, que ha de ser evaluado a la hora de elegir esta forma de organización de la actividad empresarial.

Para las empresas societarias (y asimilados) los costes de gestión y formalidades de constitución y funcionamiento, pueden verse compensados por las ventajas de esta forma de organización empresarial: la responsabilidad limitada de los socios y una mayor facilidad para captar recursos. Además, el régimen tributario de la empresa societaria, calificada de reducida dimensión (ver Capítulo Cuarto) permite al titular de la actividad disfrutar de determinados incentivos fiscales que derivarán en un ahorro fiscal.

Fiscalidad de las operaciones realizadas por la empresa

En este capítulo nos centramos en el efecto que tiene el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las operaciones realizadas por los titulares de la actividad. Es importante destacar que este impuesto presenta un régimen general y varios regímenes especiales.

El régimen general es aplicable tanto al empresario individual como a la empresa societaria. Los regímenes especiales son los que, de forma más general, afectan a la pequeña y mediana empresa, siempre que el titular de la actividad sea un empresario individual (o asimilados). No son de aplicación a la empresa societaria.

Por último, se resumen otros impuestos indirectos que afectan a las operaciones realizadas por la actividad, independientemente de su forma jurídica: los Impuestos Especiales y Renta de Aduanas.

1. EMPRESA INDIVIDUAL Y EMPRESA SOCIETARIA: IVA RÉGIMEN GENERAL

1.1 Introducción

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales cuyo coste asume el consumidor final del bien o del servicio. El IVA a ingresar se determina por la diferencia entre el IVA efectivamente devengado y el IVA soportado (deducible) en las compras, este sistema de deducción permite que a lo largo del proceso productivo se grave exclusivamente el valor añadido del bien o servicio.

En términos generales los empresarios para las actividades que se declaren, según la Ley del IVA, sujetas y no exentas están obligados a emitir factura en cada entrega de bien o prestación de servicio, en esta factura deberán especificar el precio del bien/servicio sobre el que repercutirá el tipo de IVA correspondiente (16%, 7%, 4%). Al estar sometidos a esta obligación, de forma automática adquieren el derecho de poder deducirse de estas cuotas de IVA devengadas, el IVA soportado deducible por sus compras en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).

EJEMPLO: Para ilustrar mejor el funcionamiento del IVA, y sus efectos sobre la actividad empresarial se utiliza el siguiente ejemplo: supongamos un proceso productivo con tres fases (extracción, fabricación y comercialización); en cada fase existe un valor añadido de 100 unidades, el primer caso que vamos a ver es el funcionamiento del IVA en condiciones normales (en todo el proceso productivo, no hay ninguna fase que se declare exenta, el tipo impositivo de IVA que vamos a aplicar es el general del 16%):

1ª fase:	Valor añadido	100
	IVA repercutido	16
	Precio	116
IVA a liquidar por el primer empresario		16
2ª fase:	Precio de compra	100
	Valor añadido	100
	Base Imponible	200
	IVA repercutido	32
	Precio	232
IVA a liquidar por el segundo empresario		16 (32 – 16)
3ª fase:	Precio de compra	200
	Valor añadido	100
	Base Imponible	300
	IVA repercutido	48
	Precio	348
IVA a liquidar por el tercer empresario		16 (48 – 32)

Las conclusiones que se extraen de este sencillo ejemplo son las siguientes: el empresario o profesional sujeto al IVA, por todas sus operaciones, es el encargado de trasladar al consumidor final el efecto del impuesto que recae sobre el valor añadido que ha tenido el bien o servicio a lo largo del proceso productivo, en este supuesto el consumidor final paga 348 unidades, el IVA asciende a 48 que sobre un valor añadido total de 300 supone exactamente el 16%.

Se cumple así una de las características del impuesto: su neutralidad de las distintas fases de producción y comercialización del producto. El consumidor final debido al funcionamiento correcto del IVA sabe que va a pagar el tipo de IVA aplicable en cada caso sobre el valor añadido total que ha tenido el bien o servicio a través de todo el proceso productivo.

Por otra parte, si el empresario está sometido al IVA por todas sus operaciones, (significa que por todas sus ventas está obligado a repercutir el IVA pues todas están declaradas según la normativa del IVA, SUJETAS Y NO EXENTAS), puede ejercitar el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible por sus adquisiciones a terceros de bienes corrientes o de bienes de inversión.

Conviene en este punto resaltar lo siguiente: al empresario (ya sea persona física o jurídica) le interesa en general estar acogido al IVA, pues todas las cuotas soportadas que sean deducibles, podrán ser compensadas del IVA repercutido efectivamente devengado dentro del territorio de aplicación del impuesto.

Entendido el funcionamiento del IVA, se enumeran los puntos de la Ley que afectan al desarrollo de la actividad del sujeto pasivo:

- I. **Naturaleza:** El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.
- II. **Ámbito espacial:** El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio peninsular español y las Islas Baleares, con inclusión de las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a estos territorios. Se excluyen del ámbito del impuesto Canarias, Ceuta y Melilla.
- III. **Hecho imponible:** La delimitación del hecho imponible en el IVA, se estructura de la siguiente forma:
 - Hechos imponibles sujetos y definición de estos.
 - Delimitación IVA, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
 - Hechos imponibles no sujetos.
 - Hechos imponibles sujetos y EXENTOS. Exenciones limitadas, Exenciones plenas (Exportaciones y Operaciones asimiladas), Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, Exenciones en las importaciones de bienes.
 - Lugar de realización del Hecho imponible.
- IV. **Devengo del impuesto.**
- V. **Base imponible.**
- VI. **Sujetos pasivos.**
- VII. **Tipo impositivo.**
- VIII. **Deducciones y devoluciones.**
- IX. **Regímenes especiales.**

La estructura que se va a seguir en el desarrollo de estos apartados para una mayor clarificación de la operativa del IVA en las operaciones desarrolladas por los titulares de la actividad será:

- 1) La definición de los hechos imponibles sujetos, delimitación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y enumeración de los hechos imponibles no sujetos al impuesto. (Características Generales).
- 2) Tributación de las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (Operaciones interiores).
- 3) Tributación de las Operaciones de Tráfico Internacional. Operaciones intracomunitarias, importaciones, exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones, regímenes suspensivos.
- 4) Liquidación del impuesto: tipos impositivos, deducciones y devoluciones.
- 5) Obligaciones Formales: facturación, contabilidad y modelos oficiales.

1.2 Características generales

En la forma y condiciones establecidas en la Ley, el IVA grava:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

Desde el 1/1/93 está en vigor el Mercado interior en el ámbito de los países de la Unión Europea, esto ha supuesto la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera entre los Estados miembros.

Para permitir la libre circulación de bienes y personas ha sido necesario establecer una regulación específica para las operaciones intracomunitarias, que no se comprenden en los conceptos de importación / exportación.

El objetivo que trata de conseguir esta regulación es la tributación en destino (en el país en el que se adquieran los bienes) de todas las operaciones intracomunitarias. Así una compra de maquinaria por parte de un empresario establecido en Península o Islas Baleares a un empresario alemán, estaría gravada (cumpliéndose determinadas condiciones) al IVA del país de destino, en definitiva al 16%. El empresario, gracias a este sistema podría deducirse por esta compra la cuota de IVA correspondiente a esta Adquisición Intracomunitaria.

Sin perjuicio de que las Operaciones de Tráfico Internacional se estudien más detalladamente en apartados posteriores, sí que tenemos que referirnos a la terminología utilizada por la Ley del IVA, para distinguir la tributación específica de las Operaciones a desarrollar por el empresario:

- I. **Operaciones interiores:** entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del IVA (Península e Islas Baleares).
- II. **Adquisiciones Intracomunitarias / Entregas Intracomunitarias:** Operaciones de compra / venta realizadas con los Estados miembros de la Comunidad. La "Comunidad" a efectos del IVA, es el ámbito de aplicación del tratado de la Unión Europea a excepción de:
 - En España: Canarias, Ceuta y Melilla.
 - En Alemania: Isla de Helgoland y territorio de Büsingen.
 - En Francia: los Departamentos de ultramar.
 - En Grecia: Monte Athos.
 - En Italia: Livigno, Campione d'Italia y lago Lugano.
- III. **Operaciones de Exportación / Importación:** ventas / compras realizadas con terceros países no pertenecientes a la Unión Europea.

Según el apartado II) queda claro que las operaciones realizadas con Canarias, Ceuta y Melilla, se consideran exportaciones / importaciones a efectos de la Ley del IVA.

1.2.1 Delimitación entre el IVA y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Las operaciones sujetas al IVA no lo están al concepto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). Estos

dos impuestos se excluyen entre sí, el IVA grava las operaciones empresariales y el ITP y AJD grava las no empresariales, sin embargo quedan sujetas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (dentro de ITP y AJD) tributando por tanto al 6%:

- Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, cuando **estén exentos del IVA**. Si el sujeto pasivo renuncia a la exención existente en la Ley del IVA, este concepto no tributará por Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino por IVA. (ver exenciones en operaciones interiores).
- Las siguientes transmisiones de valores (art. 108 de la Ley 24/1988 de la Ley del Mercado de Valores):
 - Transmisiones de valores en general, cuando cumplan las dos condiciones siguientes de forma simultánea:
 - 1ª. que los valores representen partes del capital social o patrimonio de entidades cuyo activo esté constituido, al menos, en un 50% por inmuebles situados en territorio nacional.
 - 2ª. que como consecuencia de la transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio, o una posición que le permita el control. (esta condición no se cumpliría si la posición de control se ostentaba antes de la transmisión de acciones de forma indirecta: DGT 10/5/94).
 - Transmisión de acciones o participaciones sociales recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de una sociedad o con motivo de una ampliación de capital y siempre que entre la aportación y la transmisión no hubiera transcurrido el plazo de un año. En todo caso, si los bienes aportados formaban parte de la actividad empresarial o profesional, la operación quedaría sujeta a IVA y no a ITP.

1.2.2 Operaciones no sujetas

- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un **único adquirente**, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades que el transmitente. Los requisitos para beneficiarse de la no sujeción son:
 - La transmisión debe comprender todos los bienes y derechos afectos a todas las actividades económicas que realice el empresario o profesional desde todos los establecimientos de que disponga en cualquier lugar, incluso los situados en el extranjero.
 - El adquirente tiene que continuar con la misma actividad que el transmitente.
 - Los bienes no pueden desafectarse de las actividades que determinan el beneficio fiscal, si se produjera implicaría el gravamen de la transmisión.

Se consideran sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), al tipo del 6% las entregas y arrendamientos de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando esta operación no esté sujeta al IVA.

- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, en el caso de fusiones, escisiones y aportaciones de activos realizada al amparo del régimen especial de Fusiones, Escisiones y Aportación de ramas de actividad establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ver capítulo de empresa societaria).
- Transmisión mortis-causa de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional a favor de adquirentes que continúen con la misma actividad del transmitente. Los requisitos para dis-

frutar de esta “no sujeción” son los mismos que para el primer apartado, pero a diferencia de este, la transmisión puede ser a favor de varios **adquirentes**. No se exigirá el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al tratarse de una transmisión lucrativa.

- Entregas gratuitas de muestras con fines de promoción comercial y servicios de demostración gratuitos (impresos u objetos de carácter publicitario).
- Servicios de personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa.
- Servicios prestados a las cooperativas por los socios.
- Autoconsumo de bienes o de servicios cuando el sujeto pasivo no hubiese tenido atribuido el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en la adquisición o importación de tales bienes o de sus elementos componentes.
- Entregas de bienes y prestaciones de servicios por entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria (salvo telecomunicaciones, agua, gas, calor, energía, transporte, servicios portuarios y aeroportuarios...etc.).
- Concesiones administrativas salvo las referidas a cesión de inmuebles o instalaciones en puertos, aeropuertos, y de infraestructuras ferroviarias así como la prestación de servicios en el ámbito portuario.
- Operaciones realizadas por Comunidades de Regantes.
- Entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

1.3 Operaciones interiores

Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios constituyen los hechos imponible propios del IVA, al ser estos los que ponen de manifiesto las actividades empresariales o profesionales.

En términos generales definiremos como Operaciones Interiores aquellas entregas de bienes y /o prestaciones de servicios sujetas realizadas por los sujetos pasivos en el desarrollo normal de su actividad y que tienen lugar en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).

1.3.1 Definición de entrega de bienes

La Entrega de bienes se define en la Ley del IVA como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, aunque esta operación se efectúe mediante la cesión de títulos. Son bienes corporales el gas, el calor, el frío, y demás modalidades de energía.

También se consideran entregas de bienes otras operaciones en las que no se produce la transmisión del poder de disposición, pero sus efectos económicos son equiparables, estas son:

- Las aportaciones no dinerarias del patrimonio empresarial a las sociedades, comunidades de bienes o cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones en caso de liquidación o disolución.
- La transmisión de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.
- Las ventas con reserva de dominio, ventas a plazos de bienes cuyo dominio se reserva el transmitente hasta el pago del último plazo convenido. La ley extiende el concepto a las cesiones de bienes cuya venta se supedita a alguna condición suspensiva, que impida la transmisión del dominio hasta su cumplimiento.

- Cesiones de bienes por contratos de arrendamiento- venta y asimilados (arrendamiento con opción de compra desde el momento del compromiso de ejercitar la opción). A efectos del IVA, el arrendamiento financiero es una prestación de servicios hasta el momento en que el arrendatario ejercita su opción de compra o se compromete formalmente a ejercitarla, en este momento se transforma en una entrega de bienes.
- El suministro de productos informáticos normalizados efectuado en cualquier soporte material cuando para su utilización no necesiten modificación sustancial. En caso contrario se considerará prestación de servicios.
- Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de compra. Cuando el comisionista actúa en nombre propio se producen dos entregas que serán, en el supuesto de declararse sujetas y no exentas, gravadas por el IVA. **Ejemplo:** un comisionista recibe un bien para venderlo, esta primera entrega si se da en territorio de aplicación del impuesto resultará gravada por el IVA, cuando el comisionista efectúe la entrega de este bien al comitente se producirá la segunda entrega que también será gravada por el IVA.
- Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados; el coste de los materiales debe exceder del 20% de la base imponible de la obra realizada, cuando la aportación no alcance el porcentaje señalado se consideran prestaciones de servicios. Si los materiales los aporta sólo el empresario, las ejecuciones de obra, ya sean sobre bienes inmuebles o muebles, se consideran entregas de bienes, si los aporta sólo el cliente se consideran prestaciones de servicios.

Se asimila a las entregas de bienes el autoconsumo, si en su momento se ejercitó el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en los siguientes supuestos:

- Transferencia del patrimonio empresarial al personal o al consumo particular. **Ejemplo:** un profesional compra un video, al afectarlo a su actividad se deduce la cuota de IVA soportado en esa adquisición, posteriormente lo transfiere para su uso privado, esto supone un autoconsumo gravado al 16%, cuya cuota, al ser consumidor final, no puede deducirse. En el supuesto de que al adquirir el video no ejercitara el derecho a la deducción de la cuota de IVA soportado, la posterior transmisión del activo para su uso privado, se consideraría autoconsumo no sujeto.
- Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales del patrimonio empresarial efectuadas sin contraprestación. Son los regalos o donaciones a terceros.
- Cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad. El gravamen de estas operaciones se justifica por la diferencia de porcentaje de deducción que se aplica en cada sector diferenciado.
- Afectación como bienes de inversión de bienes del circulante. En este caso sólo se produce autoconsumo bajo determinadas condiciones:
 1. Se produce autoconsumo gravado cuando el empresario esté sometido a prorrata (Ver apartado de prorrata).
 2. El cambio de afectación ha de producirse en la propia actividad o sector diferenciado.
 3. Cuando los bienes afectados se destinen a una finalidad que determine la exclusión o limitación del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, por ejemplo la fabricación de una moto que luego se destina al uso del titular de la actividad (ver apartado de deducciones).

1.3.2 Definición de prestación de servicios

Se consideran prestaciones de servicios según la Ley del IVA: toda operación sujeta que no sea entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes, en particular se consideran prestaciones de servicios:

- Ejercicio de una profesión, arte u oficio.
- Arrendamientos de bienes, industria o negocio y empresas.
- Cesiones de uso o disfrute de bienes.
- Cesiones de los derechos de propiedad intelectual o industrial.
- Obligaciones de hacer y no hacer en contratos de venta en exclusiva.
- Ejecuciones de obra.
- Traspaso de locales de negocio.
- Transportes.
- Hostelería.
- Seguro, reaseguro y capitalización.
- Prestaciones de hospitalización.
- Préstamos y créditos.
- Utilización de instalaciones deportivas o recreativas.
- Explotación de ferias y exposiciones.
- Mediación, agencia y comisión por cuenta ajena.
- Suministro de productos informáticos específicos (previo encargo del cliente).

Se consideran operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso, los autoconsumos de servicios consistentes en:

- a) Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en los supuestos de autoconsumo de bienes, del patrimonio empresarial o profesional, al patrimonio personal.
- b) Aplicación al uso particular o a fines ajenos a su actividad de bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional.
- c) Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito (ejemplo: asesor fiscal que liquida el IRPF a los miembros de su familia).

1.3.3 Exenciones en operaciones interiores

La problemática del IVA aparece cuando la Ley de este impuesto declara EXENTAS determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Los tipos de exenciones en el IVA son:

- Exenciones Limitadas: son exenciones que afectan a entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del impuesto, esta exención sólo afecta a la fase del proceso productivo que se declara exenta, pero no a las anteriores. El efecto sobre los precios finales es diferente según la exención se dé en una fase intermedia o en la fase final.
- Exenciones Plenas: son exenciones que afectan a la fase correspondiente a las operaciones de EXPORTACIÓN, y garantizan la neutralidad en el comercio exterior. A diferencia de las exenciones limitadas afectan a la fase que se declara exenta pero también a las anteriores,

pudiendo ejercitarse, por tanto el derecho a la devolución del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios.

En ambos casos, exenciones limitadas y plenas, la obligación del titular de la actividad es emitir la facturas sin IVA. Sin embargo en el caso de las exenciones plenas el exportador puede ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA, a diferencia de las exenciones limitadas donde el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado, por adquisiciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto, se pierde. En este último supuesto el coste del IVA se incorpora como mayor gasto del ejercicio variando el efecto fiscal en función del tipo impositivo al cual tribute la actividad.

Exenciones en operaciones interiores (exenciones limitadas)

EJEMPLO: Utilizando el mismo ejemplo del apartado de Introducción (3.1.1), supongamos que la segunda fase se declara exenta (exención limitada en una fase intermedia del proceso productivo):

1ª fase:	Valor añadido	100
	IVA	16
	Precio	116
IVA a liquidar por el primer empresario		16
2ª fase:	Precio de compra	116
	Valor añadido	100
	Base Imponible	216
	IVA	–
	Precio	216
IVA a liquidar por el segundo empresario		–
3ª fase:	Precio de compra	216
	Valor añadido	100
	Base Imponible	316
	IVA	50
	Precio	366
IVA a liquidar por el tercer empresario		50

Al declarar exenta la segunda fase del proceso productivo, el esquema de funcionamiento normal del IVA se distorsiona dejando de cumplir una de sus principales características: la neutralidad entre las distintas fases del proceso productivo o de comercialización.

El consumidor final, sobre un valor añadido total de 300 unidades, paga 66 unidades por IVA, lo que supone un 22% de gravamen frente al 16% que se obtenía en el caso anterior.

Los efectos sobre el segundo empresario también son negativos: en la medida en que sus prestaciones de servicios, o entregas de bienes se declaran exentas, la obligación que tiene es de facturar SIN IVA; al no repercutir este impuesto desaparece su derecho de compensación de las cuotas de IVA soportado, por eso cuando adquiere al primer empresario lo hace por el total de la factura (216 unidades), no por el importe neto de IVA como en el caso anterior.

Si controla el sector donde realiza su actividad podrá trasladarlo íntegramente al siguiente productor (supuesto que hemos contemplado en este caso), que, a su vez tratará de pasarlo vía precio al consumidor final, que pagará la distorsión producida. Sin embargo, el efecto fiscal del IVA, en el caso de actividades sometidas a exención en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares), depende del tipo de gravamen al que tribute la actividad. En el supuesto que estamos contemplando podemos analizar dos casos:

- a) Titular persona física: si el gasto es deducible el efecto fiscal varía en función del tipo marginal aplicable en la tarifa del IRPF, suponiendo que sea el máximo, 45%, de la cuota soportada, en el ejemplo sólo podrá deducirse el 45 por ciento de 16 unidades monetarias.
- b) Titular persona jurídica: para el mismo ejemplo y suponiendo que la sociedad tributa al tipo general establecido en la Ley de Sociedades, el importe máximo que se podrá deducir será el 35% de 16 unidades.

Veamos ahora que ocurre si la fase que se declara exenta es la última (exención limitada en la última fase del proceso productivo), como la primera y segunda fase no se ven alteradas respecto al supuesto anterior nos centraremos en la 3ª fase:

3ª fase:	Precio de compra	232
	Valor añadido	100
	Base Imponible	332
	IVA	–
	Precio	332
IVA a liquidar por el tercer empresario		0

En este supuesto el efecto que tiene la exención sobre la formación de precios, es claramente beneficioso para el consumidor final que paga un 10,6% (32/300) sobre el valor añadido total, frente al 16% que le correspondería.

Las exenciones limitadas en la última fase del proceso productivo se centrarán por tanto en aquellos bienes o prestaciones de servicios que se quieran incentivar por razones de índole social (p.ej. Sanidad, Educación) o económica (para incentivar o proteger el ahorro de las personas físicas en productos financieros de seguros e inmobiliarios). Para el titular de la actividad el efecto es el mismo que en el caso anterior.

Según la Ley del IVA, se declaran exentas las siguientes entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del impuesto (exenciones limitadas):

- Servicios públicos postales.
- Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.
- Servicios de profesionales médicos.
- Entregas de sangre, plasma y demás fluidos y tejidos.
- Servicios de estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales.
- Servicios prestados a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades que ejerzan esencialmente actividades exentas o no sujetas. Por ejemplo Agrupaciones de Interés Económico.
- Entrega de bienes y servicios por la Seguridad Social.

- Servicios de asistencia social, protección de la infancia, juventud, tercera edad, minusválidos... etc.
- Educación y enseñanza, salvo la enseñanza de conductores de vehículos A y B y de naves y aeronaves deportivas.
- Clases particulares.
- Cesiones de personal por instituciones religiosas en actividades de asistencia sanitaria social y educación.
- Servicios de entidades sin finalidad lucrativa de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, incluidos los Colegios Profesionales, Cámaras Oficiales, etc.
- Servicios relacionados con el deporte prestados por entidades públicas, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y entidades privadas de carácter social. No están exentos los espectáculos deportivos.
- Servicios de bibliotecas, museos, representaciones teatrales, cinematográficas y organización de exposiciones efectuadas por entidades de Derecho público o privado de carácter social.
- Transporte en ambulancia.
- Seguro, reaseguro, capitalización, incluidos los servicios de mediación y agencia.
- Sellos y efectos timbrados por importe superior a su valor facial.
- Operaciones financieras salvo gestión de cobro de efectos, depósito y gestión de cartera de valores. La exención se extiende a la intervención de fedatarios públicos en operaciones exentas y a la gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, Entidades de Capital Riesgo, Fondos de Pensiones, Regularización del Mercado Hipotecario, Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación.
- Loterías y apuestas del Estado y Comunidades Autónomas.
- Entregas de terrenos rústicos no edificables.
- Entrega de terrenos como aportación inicial a las Juntas de Compensación.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones. La exención no se extiende a las entregas siguientes:
 - Efectuadas en el ejercicio de la opción de compra en contratos de arrendamiento financiero.
 - Para su inmediata rehabilitación.
 - Para su demolición con carácter previo a una promoción urbanística.
- Arrendamiento y constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute de:
 - Terrenos y construcciones agrarios salvo los dedicados a ganaderías independientes
 - Viviendas, garajes anexos y muebles arrendados conjuntamente. No estarán exentos los terrenos para estacionamientos de vehículos, depósito de mercancías y exposiciones ni los apartamentos turísticos.
- Entregas de bienes utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas. (el sujeto pasivo no pudo deducirse las cuotas de IVA soportado en la adquisición, que tendrá que repercutir en el precio de venta posterior, si esta venta se gravase se produciría una doble imposición.

- Entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir (venta de una embarcación de recreo de uso privado propiedad de personas jurídicas, al no poder ejercitar en su momento el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, como veremos en el apartado de cuotas de IVA soportadas deducibles, no se gravará la venta para no provocar una doble imposición).
- Servicios profesionales de artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores, traductores y adaptadores.
- Entrega de materiales de recuperación: desperdicios o deshechos de hierro, acero papel, cartón, vidrio, etc.

Las exenciones relativas a los terrenos no edificables, Juntas de compensación, segundas y ulteriores entregas de edificaciones y entrega de materiales de recuperación pueden ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo bajo determinados requisitos. Se resume a continuación el tratamiento fiscal de estos dos sectores económicos bajo el punto de vista del IVA:

1. **Operaciones inmobiliarias:** en las que en función de su tributación se distinguen dos bloques:

a) Entregas exentas:

- Terrenos no edificables (por lo tanto la entrega de terrenos edificables sí estará sujeta) y los terrenos entregados como aportación inicial a las Juntas de Compensación.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

b) Arrendamientos exentos:

- El arrendamiento de terrenos para explotaciones agrícolas (por lo tanto, la entrega de terrenos para otras actividades empresariales no estará exenta ni tampoco el arrendamiento con opción de compra, cuando la entrega esté gravada por este impuesto).
- El arrendamiento de edificios destinado a viviendas (el alquiler de edificios cuyo destino no vaya a ser el descrito, como por ejemplo locales de negocio, estará gravado por el IVA).

Como vimos en el apartado correspondiente, el IVA y el ITP se declaran incompatibles, sin embargo las operaciones inmobiliarias, declaradas por la Ley del IVA exentas, si estarán sometidas al gravamen por TPO, que se estipula en un 6%, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención.

EJEMPLO: Un empresario que realiza operaciones en territorio de aplicación del impuesto quiere adquirir un inmueble usado (en segunda transmisión) por valor de 150.000 euros. La inmobiliaria le ofrece, por el mismo precio, un inmueble nuevo.

Si el empresario adquiere el inmueble en segunda transmisión pagará el 6% en concepto de TPO, (9.000 euros), frente al 16% si lo adquiere en primera transmisión (24.000 euros).

Aunque el coste económico parece inclinar la balanza hacia el inmueble de segunda transmisión, al bajar el tipo impositivo del 16% al 6%, el coste fiscal soportado por el empresario en concepto de TPO tiene un tratamiento específico: se incorpora como mayor valor del activo y, en la medida que se vaya amortizando el activo el gasto será deducible. Sin embargo si el empresario soporta el IVA podrá ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado (en este ejemplo 24.000 euros).

La compensación se produce de forma directa y por el total del impuesto soportado en la adquisición. En conclusión al empresario le interesará adquirir el inmueble en primera transmisión.

Es, en este supuesto, cuando aparece en la Ley del IVA la posibilidad de renunciar a la exención y que el vendedor aún tratándose de inmuebles “usados” emita factura con IVA, en vez de con TPO.

Los requisitos que ha de cumplir el sujeto pasivo, (en nuestro ejemplo el empresario que quiere adquirir el inmueble usado), para poder ejercitar el derecho a la renuncia a la exención son:

- Que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- Que tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las adquisiciones.

Se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado cuando la prorrata del año (ver apartado de prorrata) sea del 100%. El porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición será el definitivo del año anterior o el que haya admitido la Administración para las deducciones anteriores al comienzo de la actividad. En la determinación del porcentaje de prorrata no se computarán las subvenciones a incluir en el denominador. (ver apartado de prorrata).

La renuncia a la exención se comunicará con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes y se practicará por cada operación. El adquirente debe justificar mediante una declaración suscrita por él, su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto por la adquisición de los inmuebles.

En general, se le exige al adquirente que no realice operaciones (ventas) declaradas exentas limitadas por la Ley del IVA. En este supuesto y centrándonos en el ejemplo anterior al empresario le es indiferente adquirir el inmueble nuevo o usado pues en este último caso puede ejercitar el derecho a la renuncia de la exención y que la inmobiliaria le facture con IVA en vez de con TPO.

Si el adquirente de los bienes fuese un sujeto pasivo cuyas ventas están sometidas a exención limitada (por ejemplo una academia o un médico), el razonamiento sería distinto. Al estar sometidas sus ventas a exención limitada, no puede ejercer el derecho a la compensación por las cuotas de IVA soportado, incorporándose estas como mayor gasto. Por lo tanto le interesará más el inmueble usado (soporta el 6% por TPO) que el nuevo (soporta un 16% por IVA que no se puede deducir). Tampoco puede ejercitar la renuncia a la exención al no ser un sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por sus adquisiciones.

2. Entrega de materiales de recuperación: Se consideran exentas las siguientes entregas de materiales de recuperación (desperdicios o deshechos):

- Los de fundición de hierro y acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro y acero, siempre que el importe de las entregas en el año anterior no exceda de 1.202.024,21 euros, o hasta esa misma cantidad durante el año en curso.
- Los de metales no férridos o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos incluidos los aceros inoxidables.
- Los de papel, cartón o vidrio, siempre que las entregas en el año anterior no excedan de 300.506,05 euros o hasta esa misma cantidad durante el año en curso.

La Administración puede autorizar la renuncia a la exención, si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que la renuncia sea solicitada en el mes de diciembre del año anterior al que deba de surtir efecto, o en el mes siguiente al momento en que se superen las cantidades del volumen de operaciones. La solicitud debe ir acompañada de un inventario de existencias de estos materiales.
- Que la renuncia afecte a la totalidad de los materiales de recuperación que comercialice el sujeto pasivo.
- Que el sujeto pasivo se comprometa al cumplimiento de las obligaciones exigidas en la Ley del IVA.

- Que el volumen de operaciones sea superior a cualquiera de las cantidades siguientes:
 - De materiales de hierro o acero, chatarra, o lingotes de chatarra de hierro o acero: 601.012,11 euros en el año o en el precedente.
 - De materiales no férricos o aleaciones, escorias, cenizas y residuos, incluidos los de acero inoxidable: 1.502.530,26 euros en el año en curso o en el precedente o 901.518,16 euros en el año en curso o en el precedente, o en cada uno de los dos años anteriores.
 - De papel, cartón o vidrio: 120.202,42 euros en el año en curso o en el precedente.
 - 60.101,21 euros, si cumpliéndose el resto de los requisitos se presta la garantía exigida por la administración.
- Que el sujeto pasivo sea titular de un establecimiento permanente para depósito y tratamiento de materiales de recuperación, como mínimo, durante el tiempo tenido en cuenta para determinar el cumplimiento de la condición de volumen de operaciones.
- Que haya llevado, durante el mismo plazo de tiempo del apartado anterior, un libro registro para la anotación de las operaciones relativas a estos materiales.

La autorización de la renuncia a la exención produce efectos para las entregas de estos materiales que se devenguen a partir de la fecha de su concesión. La solicitud de renuncia se entiende concedida si en el plazo de tres meses no recae resolución expresa sobre la misma, y debe hacerse constar en el censo de empresarios.

Una vez que se han descrito las operaciones que realiza el empresario (sujetas, no sujetas, sujetas y exentas), la siguiente cuestión a resolver por la Ley del IVA, es aclarar en qué supuestos se entienden estas realizadas en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).

En definitiva se trata de delimitar cuando el empresario, por las operaciones sujetas y no exentas que realice en territorio de aplicación del impuesto (en adelante, aunque el territorio de aplicación del impuesto es Península e Islas Baleares, para simplificar nos referiremos a España) está obligado en sus entregas de bienes o prestaciones de servicios a repercutir el IVA al tipo impositivo correspondiente (16%, 7% ó 4%). A esto se refiere la Ley cuando habla del lugar de realización del hecho imponible, diferenciando entre los distintos hechos imponibles que se describieron en su momento.

En el siguiente apartado vamos a centrarnos en los dos supuestos de operaciones interiores: entregas de bienes y prestaciones de servicios.

1.3.4 Lugar de realización de las entregas de bienes

El criterio general para emitir la factura con el IVA aplicable es el de la sede del prestador.

Sin embargo se vulnera el criterio general en los siguientes casos particulares:

- En el supuesto que los bienes tengan que ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, se emitirá la factura correspondiente con IVA, si se inicia la expedición en España.
- Entrega de bienes que sean objeto de instalación o montaje, en este caso se emitirá la factura con IVA en el supuesto de que la instalación o montaje se ultime en España.

- Entrega de bienes inmuebles, se emitirá factura con IVA, cuando el inmueble radique en España.
- Entregas de bienes a pasajeros de un buque, avión o tren en transporte en el interior de la Unión Europea, si el inicio del transporte es España y el destino un país miembro de la Unión Europea, los pasajeros pagarán el IVA español, en el supuesto que el viaje se inicie en un país de la Unión Europea y el destino sea España, los pasajeros pagarán el IVA del país perteneciente a la Unión Europea donde se ha iniciado el viaje.

1.3.5 Lugar de realización de la prestación de servicios

El criterio general para emitir la factura con IVA es el de la sede del prestador.

Se vulnera el criterio general en los siguientes casos particulares:

1. Servicios relacionados con bienes inmuebles (incluidos los servicios de vigilancia o seguridad), la factura de emitirá con IVA si el inmueble radica en España.
2. Servicios de transporte, se cargará el IVA por la parte de trayecto realizado en España.
3. Los siguientes servicios se entienden realizados en España cuando se presten materialmente en dicho territorio (criterio: lugar de prestación): los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, su organización y accesorios; los juegos de azar; los accesorios a los transportes o mercancías, prestados durante la realización de los mismos y relativos a las propias mercancías, como carga, descarga, transbordo, almacenaje y similares. También se encuadran en este apartado los servicios de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial.
4. Los siguientes servicios se consideran realizados en España, (por lo tanto se facturará con IVA):
 - a) Si el destinatario es empresario o profesional que actúe como tal, y radique en territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica o tenga en éste un EP o, en su defecto, el lugar de su domicilio (se aplica la regla inversa a la general, en vez de sede del prestador, sede del destinatario).
 - b) Se entenderá del mismo modo, que los servicios que a continuación se relacionan, tienen lugar en territorio de aplicación del impuesto, cuando estos se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o EP, desde el que se presten los servicios se encuentre en territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.
 - Derechos de autor, patentes, licencias, marcas y demás derechos de la propiedad intelectual o industrial.
 - Cesión de fondos de comercio, exclusivas de compra o venta o derecho de ejercer una actividad.
 - Publicidad.
 - Asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales, y otros análogos excepto los relacionados con inmuebles.
 - Tratamiento de datos por procedimientos informáticos.
 - Traducción, corrección o composición de textos.

- Operaciones de seguro, reaseguro, capitalización o financieras (incluidas las que no gozan de exención).
- Cesiones de los servicios de personas físicas.
- Doblaje de películas.
- Arrendamiento de bienes corporales excepto medios de transporte y contenedores (en este último supuesto se aplica el criterio general, es decir en el caso de arrendamiento de medios de transporte, si el arrendador está establecido en España la operación estará sometida IVA y si no está establecido, no estará sujeto a IVA, en el supuesto de arrendamiento de otros bienes, el criterio sería al revés, si el arrendatario está establecido en España, la operación se someterá a IVA, si no está establecido en España la operación estará “no sujeta” a IVA).
- Obligaciones de no prestar cualquiera de los servicios anteriores.
- Mediación y gestión en las operaciones anteriores.

EJEMPLO: Un abogado, establecido en territorio de aplicación del impuesto presta servicios a diversos clientes, las facturas correspondientes a los servicios prestados por este profesional a efectos de la obligación o no de repercutir el IVA serán:

- Particular establecido en España: factura con IVA (particular se entiende como no empresario o profesional).
- Empresa establecida en España: factura con IVA.
- Particular establecido en un país de la Unión Europea: factura con IVA.
- Empresa establecida en un país de la Unión Europea: factura sin IVA.
- Particular establecido en Estados Unidos: factura sin IVA.
- Empresa establecida en Estados Unidos: factura sin IVA.
- Particulares establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla: factura con IVA.
- Empresas establecidas en Canarias, Ceuta y Melilla: factura sin IVA.

5. Servicios de mediación en operaciones distintas a las relacionadas con inmuebles, o indicados en el apartado 4º o 7º, se facturan con IVA cuando la prestación se realice en España.

6. Trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes tributarán o no en España según el siguiente esquema:

- Si la realización material es en España y el destinatario del servicio es un profesional o empresario perteneciente a un Estado miembro de la Comunidad que no suministra NIF, la factura se emite con IVA.
- En el mismo supuesto que el punto anterior pero el destinatario suministra el NIF, la factura se emitirá sin IVA.
- Si la realización material es en un país miembro de la Comunidad y el destinatario está establecido en España, la operación estará sujeta al IVA si el empresario español suministra un NIF atribuido por la Administración Española, esta cuota de IVA soportado se deducirá del IVA devengado en el interior del país. Si el empresario o profesional no suministra el NIF, se pagará el IVA del país comunitario correspondiente, el empresario espa-

ñol deberá solicitar a la hacienda del país comunitario la devolución del IVA soportado por la prestación del servicio. (esta gestión conlleva varios trámites, aparte de la no compensación directa con las cuotas de IVA devengadas, el plazo máximo establecido para la devolución de la cuota de IVA soportado en el país comunitario es de seis meses).

- Los servicios de reparación de vehículos matriculados en España realizados materialmente en este territorio, se facturan con IVA independientemente del NIF del destinatario del servicio.
 - Servicios de reparación de vehículos matriculados en otro Estado miembro y realizados materialmente en dicho territorio no estarán sometidos al IVA, aunque el destinatario comunique el NIF atribuido por la Administración Española.
 - Servicios de reparación, remolque, limpieza, refrigeración de vehículos y de intervención en situaciones de emergencia, prestados por empresario / profesional establecido en España a empresarios / profesionales establecidos en otro Estado miembro y respecto de vehículos matriculados en otro Estado miembro se facturan SIN IVA cuando se cumplan las siguientes condiciones: que el empresario comunique un NIF a la empresa española, de otro Estado miembro y que los vehículos objeto de este servicio sean posteriormente expedidos o transportados fuera de España.
7. Servicios de telecomunicación y los de mediación en los servicios de telecomunicación: estos servicios se facturarán con IVA en los siguientes casos:
- a) Cuando el destinatario sea empresario o profesional que actúe como tal y radique en territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica, EP o, en su defecto, el lugar de su domicilio, con independencia del domicilio del prestador del servicio.
 - b) Cuando el prestador de los servicios sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica o EP, siempre que el destinatario de los servicios no tenga la condición de empresario o profesional con domicilio en el interior de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.
 - c) Cuando los servicios sean prestados por un empresario o profesional establecido fuera de la UE y el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en territorio de aplicación del impuesto, utilizando los servicios en territorio de aplicación del impuesto.

En las letras b) y c), se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en territorio de aplicación del impuesto o en la Comunidad cuando se pague el servicio desde cuentas abiertas en entidades de crédito ubicadas en los citados territorios.

Con la nueva normativa se dejarán de gravar en nuestro país, los servicios prestados por empresarios radicados en la Comunidad a destinatarios no empresarios establecidos fuera de la Comunidad y que utilicen materialmente los servicios en territorio de aplicación del IVA (por ejemplo: empresa de telecomunicaciones francesa que opera en Península cuyos clientes son particulares australianos que pasan sus vacaciones en Península o Islas Baleares).

8. Servicios prestados por vía electrónica: a partir del 1 de enero del 2003 (según Ley 53/2003 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), se definen estos servicios como los que consisten en la transmisión enviada y recibida por equipos de procesamiento y enteramente transportada por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos (por ejemplo: suministro y alojamiento de sitios informáticos, mantenimiento, suministro y actualización de programas, suministro de texto, imágenes, bases de datos, películas, música, juegos, emisiones culturales, artísticas, deportivas o enseñanza a distancia).

Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto:

1. En cualquier caso, cuando el destinatario sea empresario o profesional con sede o Establecimiento Permanente (en adelante EP) en territorio de aplicación del IVA.
2. Si el destinatario del servicio no tiene la condición de empresario o profesional y está establecido o tiene domicilio habitual en Comunidad o no se sabe el domicilio, cuando los servicios se presten por empresario o profesional con sede o EP en el territorio de aplicación.
3. Si el destinatario no es empresario o profesional y tiene su domicilio en el ámbito de aplicación del IVA siempre que se presten desde la sede o EP de un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad.

En los dos últimos números se presume que el destinatario es residente en la Comunidad o en territorio de aplicación cuando se pague el servicio desde cuentas abiertas en entidades de crédito ubicadas en los citados territorios.

- Estas reglas de localización del comercio electrónico entrarán en vigor el 1 de julio del 2003.
- Adicionalmente se crea un régimen especial de carácter voluntario para empresarios o profesionales que presten estos servicios.

Por último, se incluye una cláusula de cierre para localizar en territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por vía electrónica y los del número 4, (cuando el destinatario sea un empresario o profesional) y los de radiodifusión, en todo caso. En los supuestos mencionados se entiende que la prestación del servicio tiene lugar en territorio de aplicación del impuesto, cuando la utilización o explotación efectivas se realice en Península e Islas Baleares, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

Para simplificar se ha utilizado de forma indistinta "territorio de aplicación del impuesto" o "España", aunque como es sabido el IVA sólo se aplica en Península e Islas Baleares, siendo este territorio el ámbito de aplicación de la Ley del IVA. De igual forma "empresarios o profesionales establecidos en España", se refiere a empresarios o profesionales establecidos en territorio de aplicación del impuesto, en definitiva, Península e Islas Baleares.

1.3.6 Devengo del impuesto

En este apartado la Ley del IVA especifica cuándo tiene el empresario la obligación de repercutir el IVA. En el caso de las entregas de bienes, como regla general, el impuesto se devenga cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente, y en el caso de prestaciones de servicios cuando estos se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

1.3.7 Base imponible

1. **Regla General:** *importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas; este importe incluye:*
 - Los gastos generales: comisiones, portes, transporte, seguros y cualquier otro crédito derivado de la operación salvo los intereses por pagos aplazados que correspondan a un periodo posterior a la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios.

- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto (excepto las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA).
- Tributos que recaigan sobre las mismas operaciones salvo el IVA (por ejemplo los impuestos especiales).
- Cantidades retenidas en concepto de indemnización por incumplimiento de contrato o resolución de las operaciones (se trata de las arras o señal entregadas por el comprador y que el vendedor hace suyas en caso de rescisión del contrato por parte del comprador).
- Importe de los envases y embalajes.

No se incluye en la base imponible: lo que se perciba en concepto de indemnizaciones por concepto distinto al apartado anterior y que no constituya contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, los descuentos y bonificaciones y los suplidos por cuenta del cliente (sumas pagadas por cuenta y nombre del cliente por mandato expreso de este).

2. Reglas especiales.

- Contraprestaciones no dinerarias: precios de mercado.
- Entregas de bienes y servicios de diversa naturaleza: precios de mercado.
- Autoconsumo: valor de adquisición o coste de producción.
- Vinculación entre las partes: valor de adquisición o coste de prestación de los servicios.
- Contraprestación en moneda extranjera: cambio vendedor en el momento del devengo.

3. Modificación de la Base Imponible.

La base imponible determinada según el punto 1. y 2. puede ser reducida en las siguientes cuantías:

- Por el importe de los envases y embalajes devueltos.
- Por los descuentos y bonificaciones concedidos con posterioridad a la operación, siempre que sean debidamente justificados (los descuentos previos no integran la base imponible).
- Por la anulación total o parcial de la operación por resolución firme (judicial o administrativa) o por usos de comercio.

Una vez modificada la base, por alguna de las circunstancias anteriores, el sujeto pasivo está obligado a expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento en los que se rectifique o anule la cuota repercutida. La liquidación por IVA del destinatario estará condicionada a la recepción de este documento que rectifique las facturas anteriormente emitidas.

Existen otros dos supuestos de modificación de la Base Imponible que, por su importancia tratamos de una forma más detallada:

CASO 1) Cuotas de IVA repercutido correspondientes a créditos total o parcialmente incobrables.

Este es un supuesto voluntario de modificación de la base imponible, cuya realización está sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional.
- Que el crédito lleve impagado al menos dos años a contar desde la fecha de devengo, estando reflejada esta circunstancia en los libros registro de IVA.
- Que el cobro del crédito se haya reclamado judicialmente.

- Que la modificación se realice en los tres meses siguientes al final del plazo de los dos años señalados, ajustándose además a las siguientes reglas:
 - 1ª. No se podrá realizar la modificación cuando los créditos estén garantizados o afianzados o concedidos a entes o personas vinculadas.
 - 2ª. En caso de cobro parcial con anterioridad a la modificación, se entiende que en esta cantidad está incluido el IVA.
 - 3ª. La rectificación de las deducciones del destinatario de la operación determina el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.

CASO 2) Impago de cuotas de IVA por Quiebra o Suspensión de Pagos.

También es un supuesto voluntario de modificación de la base imponible por parte del destinatario de la operación. Está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Debe haberse producido repercusión y falta de pago del principal y del IVA por el destinatario. Si el destinatario paga parte del importe o el precio de la factura sin el IVA, se entenderá que en este importe está incluido el impuesto.
2. Tiene que existir providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario, con posterioridad al devengo del impuesto (la modificación sólo afecta a las cuotas devengadas y no satisfechas con anterioridad a la providencia).
3. El devengo del impuesto y la providencia de admisión a trámite de la suspensión de pagos o declaración de quiebra se produzca con posterioridad al 1-1-94.
4. Que el sujeto pasivo no haya afianzado o garantizado sus créditos, ni los tenga concedido a persona vinculada (en todo caso la modificación solo afectará a la parte no garantizada).
5. Las operaciones han debido ser facturadas y contabilizadas en tiempo y forma.
6. La modificación debe ajustarse a los siguientes plazos: en el caso de suspensión de pagos, hasta el 15º día anterior a la celebración de la Junta de Acreedores; cuando se trate de quiebras hasta el 12º día anterior a la celebración de la Junta de examen y reconocimientos de créditos, o hasta la celebración del Convenio si es anterior a esta.

Ambos casos 1) y 2) deben de cumplir:

- Respecto del acreedor: las operaciones deberán haber sido facturadas y contabilizado en tiempo y forma, la modificación debe ser comunicada a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en el plazo de un mes desde la expedición de la factura rectificativa (haciendo constar que no se trata de créditos excluidos), más una copia de la providencia o el auto judicial de la suspensión de pagos o quiebra del destinatario.
- Respecto del destinatario: debe hacer constar en la declaración-liquidación del periodo en que se reciban las facturas rectificativas, la minoración por las cuotas rectificadas, ha de comunicar a la AEAT en el plazo de presentación de la misma declaración liquidación, la recepción de las facturas rectificativas, especificando el importe de las cuotas rectificadas y de las no deducibles.

EJEMPLO: Factura emitida por el proveedor al cliente 20.000 unidades monetarias (u.m.), IVA (16%) 3.200 u.m. El cliente sólo paga 5.000 u.m.

Según lo expuesto este importe se entiende con IVA incluido, por lo tanto debemos obtener la base imponible y la cuota de IVA pagada en este importe:

$$5.000/1.16 = 4.310 \text{ u.m.}$$

Correspondiendo la diferencia hasta 5.000 u.m al importe de IVA abonado (690 u.m.).

El crédito fiscal comprenderá la diferencia del IVA no satisfecho:

$$3.2000 - 690 = 2.510 \text{ u.m.}$$

EJEMPLO Con los mismos datos que en ejemplo anterior, pero la fecha de realización de la operación es el 1 de abril del año "n".

Declaración del proveedor presentada el 20-7-año "n", con los siguientes datos:

- Otras cuotas de IVA devengadas: 4.000 u.m.
- IVA correspondiente a la venta efectuada al cliente: 3.200 u.m.
- Total cuotas de IVA devengadas en el segundo trimestre del ejercicio: 7.200 u.m. (4.000 + 3.200).

Las cuotas de IVA soportados para el mismo periodo ascienden a 3.500 u.m.

La liquidación por el IVA del segundo trimestre del ejercicio será:

IVA devengado en operaciones interiores..... 7.200

IVA soportado en operaciones interiores - 3.500

A ingresar..... 3.700

Declaración del cliente presentada el 20-7-año "n", con los siguientes datos:

- Cuotas de IVA devengado en el trimestre: 13.000 u.m.
- Cuotas de IVA soportado en el mismo periodo 3.000 u.m.
- Cuota soportada por la compra al proveedor: 3.200 u.m.
- Total cuotas de IVA soportado: 6.200 u.m. (3.000 + 3.200).

La liquidación por IVA correspondiente al segundo trimestre será:

IVA devengado en operaciones interiores 13.000

IVA soportado en operaciones interiores - 6.200

A ingresar 6.800

El cliente tiene la providencia de admisión a trámite de la suspensión de pagos el 1-1-año n+1.

Se emite la correspondiente factura rectificativa por parte del proveedor:

- Precio 20.000
- IVA 0

La declaración de IVA para el primer trimestre del año n+1 será la siguiente, suponiendo que las cuotas devengadas ascienden a 5.000 u.m.y las soportadas a 2.000 u.m.:

IVA devengado en operaciones interiores	5.000
IVA soportado en operaciones interiores	<u>- 2.000</u>
Diferencia	3.000
Minoración por rectificación	<u>- 3.200</u>
A compensar	- 200

La declaración de IVA del cliente, suponiendo que ha suspendido todas las operaciones mercantiles:

IVA devengado en operaciones interiores	0
IVA soportado en operaciones interiores	<u>0</u>
Diferencia	0
Ingreso por rectificación	3.200

1.3.8 Sujeto pasivo

Serán sujetos pasivos de IVA en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios:

- a) Como regla general las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto.
- b) Como regla especial (regla de inversión del sujeto pasivo), los empresarios y profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas cuando:
 - Estas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Ejemplo: si una empresa de publicidad italiana presta servicios a una empresa residente en Península o Islas Baleares, la empresa, destinataria de los servicios es la obligada al pago del IVA, debe repercutírselo a sí misma mediante factura para el ejercicio del derecho a la deducción, esta deducción no está condicionada al pago previo de la cuota reflejada en los documentos, en definitiva, la cuota de IVA que se autorepercuta el empresario o profesional pasa en el siguiente periodo a ser cuota de IVA soportado deducible, verificándose la neutralidad del IVA en este tipo de operaciones.
 - Entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas (a estos efectos se consideran como tales los que se utilicen normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, como lingotes, laminados, chapas hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no estén destinados, normalmente al consumo). Desde el 1-1-00 en las entregas de oro de inversión con renuncia a la exención, el sujeto pasivo es el adquirente, así como también lo será en entregas de materias primas o productos de oro que no se destinen al consumo final y que tengan una ley superior a 325 milésimas.

1.3.9 Repercusión del impuesto

Los sujetos pasivos están obligados a repercutir íntegramente el impuesto y el destinatario de la operación a su vez, está obligado a soportar esta repercusión siempre que se ajuste a la ley. Los requisitos para esta repercusión son de dos tipos:

- Formales: salvo excepciones la repercusión ha de efectuarse en factura o mediante documento análogo. La cuota repercutida debe figurar separadamente de la base imponible, con indicación del tipo impositivo aplicado. La deducción de la cuota repercutida sólo podrá efectuarse por el destinatario, cuando la repercusión se ajuste a lo indicado.
- Temporales: la repercusión debe realizarse al tiempo de expedir factura, no más tarde de un año desde la fecha de devengo.

Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que eludan la correcta repercusión mediante acción u omisión culpable o dolosa.

A partir del 1-1-03:

- El documento expedido por el destinatario en caso de inversión del sujeto pasivo se denomina factura y no, como hasta ahora, documento sustitutivo de la factura.
- Se introduce en la Ley la posibilidad de que la factura sea expedida por el cliente o un tercero en nombre y por cuenta del que entregue bienes o preste servicios.
- Si emite el cliente, se exige acuerdo entre las partes formalizado por escrito y deberá garantizarse la aceptación de la factura.
- Se prevé en la Ley la posibilidad de emisión de factura por vía telemática, exigiendo sólo que el destinatario haya dado su consentimiento y que los medios electrónicos garanticen la autenticidad e integridad del contenido. Hasta ahora se exigía la autorización administrativa para utilizar este método.
- La administración, si lo considera necesario en actuaciones de comprobación, podrá exigir la traducción al castellano de las facturas que documenten operaciones efectuadas en territorio de aplicación del IVA y de las facturas recibidas por personas aquí establecidas.
- Se regula la conservación de copias de facturas emitidas y de facturas recibidas por medios electrónicos, permitiendo que esta obligación se cumpla por un tercero. En caso de conservación electrónica de facturas, se deberá garantizar a la Administración Tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. Esta obligación será independiente del lugar de conservación de las facturas.
- Se aclara que en el derecho a deducir cuotas justificadas con un documento rectificativo (ver apartado 1.3.7. punto 3.- Modificación de la base imponible), sólo puede ejercitarse en el período en el que se reciba o en los siguientes.

1.4 Operaciones de tráfico internacional

Las operaciones de tráfico internacional según la Ley del IVA son:

1. Operaciones con terceros países: son las operaciones que realiza el empresario o profesional con países no pertenecientes a la Unión Europea, en definitiva, exportaciones e importaciones.

- Operaciones comunitarias: las realizadas con países comunitarios, Adquisiciones Intracomunitarias de bienes (compras a países pertenecientes a la comunidad) y Entregas Intracomunitarias de bienes (ventas a países pertenecientes a la Unión Europea).

El funcionamiento del IVA, respecto de las operaciones de venta en el tráfico internacional, ya sea como exportación o como entrega comunitaria (bajo determinadas condiciones), se basa en la neutralidad del impuesto, de tal forma que el destinatario de nuestros productos no se vea gravado por el IVA aplicable en Península e Islas Baleares, sino por los impuestos indirectos que proceda según el sistema fiscal vigente en el país del destinatario. En este mismo sentido, el importador o los que efectúen Adquisiciones intracomunitarias (bajo determinadas condiciones), no se verán gravados por los impuestos indirectos del país de origen, sino por los aplicables en territorio de aplicación del impuesto (IVA, Impuestos Especiales).

Se definen cada uno de los conceptos, incluidos en este apartado según la ley del IVA:

1.4.1 Exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes. Exenciones plenas

Exportaciones y Entregas intracomunitarias de bienes: son las entregas de bienes expedidos o transportados con destino a terceros países (exportaciones) o a los demás Estados miembros (entregas intracomunitarias). Se regulan de igual forma que las entregas realizadas en territorio de aplicación del impuesto pero los dos conceptos están exentos de IVA y originan el derecho a la deducción. Son exenciones plenas.

Las Exenciones Plenas afectan a la última fase del proceso productivo, pero tienen efecto sobre las anteriores, en definitiva, se puede ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado deducible.

EJEMPLO: Para explicar su funcionamiento se recurre al ejemplo utilizado en la introducción de este capítulo. Proceso productivo de tres fases, la última es la destinada a la exportación / entrega comunitaria. En cada fase del proceso productivo hay un valor añadido de 100. La primera y la segunda fase no sufren modificación alguna respecto al funcionamiento normal del IVA, es la tercera fase la que es afectada por la exención plena al producirse la salida del bien del territorio de aplicación del IVA.

1ª fase:	Valor añadido	100
	IVA	<u>16</u>
	Precio	116
IVA a liquidar por el empresario		16
2ª fase:	Precio de compra	100
	Valor añadido	100
	Base Imponible	200
	IVA	<u>32</u>
IVA a liquidar por el empresario		16 (32 – 16)
3ª fase:	Precio de compra	200
	Valor añadido	100
	Base Imponible	300
	IVA	–

Precio	<u>300</u>
IVA a liquidar por el empresario	- 32 (0 – 32)

El empresario puede ejercitar el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas, (en el **ejemplo** él compra por 232 unidades donde 32 es el importe correspondiente al IVA soportado en esa adquisición). La mercancía sale de nuestras fronteras sin ninguna carga fiscal, exactamente por el valor añadido total que ha tenido a lo largo del proceso productivo. Cuando llegue a su lugar de destino la hacienda correspondiente lo gravará con los impuestos indirectos que correspondan. La exención plena favorece, por tanto, la salida de bienes producidos en Península e Islas Baleares a terceros países al no distorsionar la formación de precios exteriores.

Como ya se ha comentado, se consideran OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EXPORTACIONES, y por lo tanto gozan del mismo esquema de tributación en el IVA, **las entregas destinadas a otro Estado miembro de la UE**, siempre que el adquirente sea empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como empresario (p.ej. una Universidad) pero que esté identificado a efectos fiscales en el otro Estado miembro. (Las entregas de medios de transporte nuevos desde Península e Islas Baleares a otro país perteneciente a la UE también se considera operación asimilada, por lo tanto, no llevará el IVA aplicable en España, sino el del país de destino de esos vehículos).

A continuación se enumeran las **exenciones en Exportaciones y Operaciones Asimiladas (EXENCIONES PLENAS)**:

a) Exenciones en Exportaciones:

- I. Entregas de bienes expedidos fuera de la Unión Europea (UE).
- II. Entregas de bienes expedidos fuera de la UE por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, salvo los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas, aviones de turismo o cualquier medio de transporte de uso privado. (Se incluyen en este concepto las entregas de bienes a viajeros con residencia fuera de la UE siempre que los bienes salgan efectivamente de la UE y no constituyan expedición comercial).
- III. Trabajos sobre bienes muebles adquiridos para ser expedidos fuera de la UE. Se excluyen la reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.
- IV. Entregas a organismos para su exportación fuera de la UE en actividades humanitarias, caritativas o educativas.
- V. Servicios, incluidos el transporte, relacionados directamente con las exportaciones de bienes.
- VI. Prestaciones de mediación por cuenta de terceros en operaciones de exportación.

b) Operaciones Asimiladas a las exportaciones. Exenciones:

- I. Entregas, reparaciones, fletamento y arrendamiento de buques y aeronaves afectos a la navegación internacional, salvamento, asistencia marítima o pesca costera así como buques de guerra.
- II. Entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos equipos de pesca, que se encuentren a bordo de los buques y aeronaves del punto I.

- III. Avituallamiento y servicios a los buques y aeronaves indicados en el punto I.
 - IV. Entregas y servicios realizados en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares o con organismos internacionales.
 - V. Entregas de oro al Banco de España.
 - VI. Transporte marítimo o aéreo de viajeros procedentes de o con destino a puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito de aplicación del impuesto.
 - VII. Servicios públicos de telecomunicación prestados a empresas establecidas en el extranjero cuando se hubiesen iniciado fuera del territorio de aplicación del impuesto, incluidos los iniciados en buques o aeronaves que naveguen fuera de dicho territorio.
- c) *Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos*: están exentas las entregas de bienes y servicios destinadas a zonas francas y depósitos francos y los bienes y servicios para ser incorporados a plataformas de perforación o explotación.
- d) *Exenciones relativas a regímenes aduaneros suspensivos y fiscales*: están exentos los bienes destinados al tráfico de perfeccionamiento activo o en importación temporal así como los servicios relacionados con estas entregas.
- e) *Exenciones en entregas destinadas a otro Estado miembro*: están exentos los bienes expedidos al territorio de otro Estado miembro, si el adquirente es empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como tal (p.ej. una Fundación establecida en Francia) pero que esté identificado a efectos fiscales en el otro Estado (el adquirente debe de comunicar al proveedor establecido en España su NIF a efectos del otro Estado. Por su parte, el proveedor también debe de comunicar el NIF facilitado por la Administración Española, al cliente establecido en otro Estado miembro), las entregas de medios de transporte nuevos por parte de empresarios o profesionales establecidos en España a adquirentes establecidos en la UE, en todo caso se declaran exentos.

1.4.2 Adquisiciones intracomunitaria de bienes. Exenciones

Según la Ley del IVA, será Adquisición Intracomunitaria de Bienes (AIB), la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, expedidos o transportados a España, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro. En esta sencilla definición podemos destacar dos elementos: debe de tratarse de bienes corporales y, además, éstos bienes deben de transportarse desde un Estado miembro a territorio de aplicación del impuesto. Las adquisiciones intracomunitarias tienen que estar efectuadas a título oneroso.

Para que se produzca el correcto funcionamiento del IVA en las AIB (en definitiva que se grave la operación en el país en el que se adquieran los bienes, en este caso España), además de las condiciones establecidas para la transmisión (que se trate de bienes corporales transportados desde un Estado miembro a territorio de aplicación del impuesto), el adquirente tiene que ser un empresario o profesional o una entidad jurídica que no actúe como tal.

La ventaja para el empresario establecido en territorio de aplicación del impuesto que, cumpliendo las condiciones, efectúa AIB, radica en la compensación de la cuotas de IVA. En definitiva, al adquirir bienes a un país comunitario se autorepercute el IVA al tipo impositivo correspondiente, esta cuota de IVA podrá compensársela en la liquidación de IVA correspondiente al trimestre en que efectuó la AIB (ver apartado de Deducciones). Si el empresario tributara en el país comunitario de donde proceden los bienes, tendría que solicitar la devolución del IVA, a la hacienda del país comunitario (el plazo general para que la devolución sea efectiva es de seis meses).

Antes de enumerar las AIB que se consideran exentas, es importante definir el *Régimen Particular de determinadas personas según el cual*:

No estarán sujetas al IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto (pero si al IVA del Estado miembro de origen de los bienes) las siguientes adquisiciones intracomunitarias de bienes:

Las realizadas por :

- Sujetos pasivos acogidos al régimen de la agricultura por los bienes para el desarrollo de su actividad.
- Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones sin derecho a la deducción del IVA soportado (en definitiva que todas sus operaciones están sometidas a exención limitada).
- Personas jurídicas que no actúen como empresarios.

La no sujeción se aplicará cuando el importe de las adquisiciones no haya superado en el año anterior o durante el año en curso 10.000 euros o cuando el sujeto pasivo opte por la tributación en destino.

En resumen, mientras no se produzca la unificación fiscal dentro de la UE, que definirá un esquema impositivo general respecto al IVA, los sujetos pasivos enumerados en este apartado, al actuar como consumidores finales (soportan el IVA, pero no se lo pueden deducir), pueden optar por tributar en las adquisiciones tributarias que realicen, siempre que no superen el importe de 10.000 euros, con el IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto (16%, 7% o 4%) o con el IVA del país miembro con el que efectúen la adquisición intracomunitaria.

Exenciones en las Adquisiciones intracomunitarias de bienes:

- I. AIB cuya entrega en territorio de aplicación del impuesto hubiese estado exenta o no sujeta. Con esta exención se trata de equiparar el trato fiscal de las entregas de bienes en territorio de aplicación del impuesto (operaciones interiores), con las operaciones intracomunitarias, de tal forma que la AIB de un bien que en territorio de aplicación del impuesto se hubiese declarado exenta, también se declare exenta en operaciones intracomunitarias.
- II. AIB cuya importación hubiese estado exenta. La razón de esta exención es la misma que la del punto anterior, esto es, equiparar el trato fiscal de las AIB y las operaciones interiores.
- III. AIB cuando el adquirente tenga el derecho a la devolución total del impuesto devengado en dichas operaciones. Esta exención se aplica a los empresarios no establecidos en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).
- IV. Las adquisiciones de materiales de recuperación que están exentas en operaciones interiores.
- V. Exención de las AIB en las operaciones triangulares.

OPERACIONES TRIANGULARES

Una *operación triangular* afecta al tráfico intracomunitario de bienes y tiene una regulación específica. En estas operaciones intervienen tres agentes: un proveedor, un intermediario y el adquirente final de los bienes. Se producen, por tanto dos entregas sucesivas, del proveedor al intermediario y del intermediario al cliente final, pero hay un transporte único del proveedor al adquirente final por orden del intermediario.

Al darse un transporte único del país de donde proceden los bienes al país de destino, se entiende que es en el país de destino donde se produce una entrega intracomunitaria de bienes del proveedor al intermediario exenta del impuesto, una AIB, realizada por el intermediario en el país de destino, gravada y una entrega del intermediario al cliente final, también en el país de destino, gravada (se produce una entrega intracomunitaria del intermediario al cliente final y una AIB por parte del cliente final gravada).

EJEMPLO: La Empresa "A" (residente en Alemania), adquiere mercancías a la empresa "F" (residente en Francia). La empresa "A" vende estas mercancías a la empresa "E" (residente en España). Las mercancías son transportadas directamente desde el territorio francés a España. Las empresas mencionadas están establecidas exclusivamente en sus territorios. En este ejemplo se tiene:

- Un proveedor: la empresa "F".
- Un intermediario: la empresa "A".
- Un cliente final: la empresa "E".
- El transporte es único desde el país "F", al país "E".

Se producen, en el territorio del país de destino de las mercancías, (en el ejemplo España), dos AIB, la realizada por la empresa "A" a la empresa "F", y la realizada por la empresa "E" a la empresa "A".

Según la regulación para las operaciones triangulares se declaran exentas las AIB realizadas por el intermediario (en nuestro ejemplo "A") en el estado miembro de la UE de destino de los bienes (en nuestro ejemplo España) si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Debe ser un empresario o profesional no establecido ni identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de destino de los bienes, pero sí identificado en un Estado miembro distinto: en nuestro ejemplo la empresa alemana no está identificada a efectos del IVA en España, pero sí en su país de residencia, Alemania.
- b) La AIB realizada por la empresa "A" en el país de destino se vincula a una entrega subsiguiente de los bienes: en nuestro ejemplo la AIB realizada por la empresa "A" a la empresa "F" (en el país de destino, España) se realiza para la posterior entrega de los mismos bienes a la empresa "E".
- c) Los bienes se transportan desde un Estado miembro a otro, en ninguno de los cuales está establecido ni identificado el intermediario: en nuestro ejemplo los bienes se transportan desde Francia a España, estados que pertenecen a la UE, y en ninguno de los cuales se encuentra identificada la empresa "A", establecida exclusivamente en Alemania.

- d) El destinatario final de los bienes ha de ser empresario o profesional o persona jurídica no empresario o profesional, identificado en el Estado miembro de destino de los bienes: en nuestro ejemplo la empresa "E" (residente en territorio español) cumple estos requisitos, realiza una actividad empresarial y está identificada a efectos del IVA en territorio español.
- e) El destinatario final de los bienes tiene que ser designado por la legislación del Estado miembro de destino de los bienes como deudor del impuesto de la subsiguiente entrega: en nuestro ejemplo se cumple la LIVA establece en este caso que la AIB realizada por la empresa "E" a la empresa "A" sí está sujeta al impuesto.

En conclusión al cumplirse todos y cada uno de los requisitos:

- La entrega intracomunitaria de "F" a "A" está exenta.
- La AIB realizada por "A" a "F" en el país de destino de los bienes está exenta.
- La entrega subsiguiente está gravada, siendo el deudor el destinatario de los bienes.

Las **obligaciones formales** para las operaciones triangulares son las siguientes:

- Según la legislación española, los intermediarios que realicen estas operaciones no tienen obligación de registrarse a efectos del IVA
- Los intermediarios que estén registrados a efectos del IVA español y realicen operaciones triangulares en otro Estado miembro están obligados a :
 - Consignar de forma separada en la declaración recapitulativa estas operaciones.
 - Indicar en las facturas correspondientes a las entregas subsiguientes que se trata de una operación triangular, consignando su identificación a efectos del IVA (NIF/IVA) y la identificación (NIF/IVA) por el destinatario de la entrega subsiguiente.

Aunque el tratamiento fiscal de las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes haya sido explicado en el apartado anterior (son exenciones plenas como las exportaciones), es importante resaltar lo siguiente:

- Las operaciones intracomunitarias se basan en la neutralidad del IVA, de tal forma que estas operaciones sólo tributen en un Estado miembro, generalmente en el de destino de los bienes.
- La neutralidad del impuesto se basa generalmente, en una entrega intracomunitaria, que en el país de origen se declara exenta, y la adquisición en destino gravada por el impuesto.
- La neutralidad del impuesto exige, por tanto, que sólo se declaren exentas aquellas entregas intracomunitarias de bienes cuya adquisición en destino esté gravada.
- Las entregas intracomunitarias de bienes **sujetas y no exentas** son las siguientes:
 - a. Las entregas intracomunitarias de bienes con destino a personas cuyas AIB no están sujetas al IVA del país de destino, se gravará la entrega intracomunitaria de bienes pero no la adquisición en el país de destino. En concreto, las AIB declaradas no sujetas según el Régimen particular de determinadas personas.
 - b. Las entregas intracomunitarias de bienes a las que se aplique el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Estas entregas tributan en origen y por lo tanto su adquisición no tributará en el país de destino.
 - c. Las entregas de materiales de recuperación para las que se haya renunciado a la exención en el IVA (ver apéndice). Tributa la entrega pero no la AIB.
 - d. Las entregas efectuadas en las tiendas libres de impuestos, de bienes transportados en su equipaje personal por los viajeros que se desplacen a otro Estado miembro de la UE.

1.4.3 Importaciones de bienes. Exenciones

Importación se define en la Ley del IVA como la entrada de bienes procedente de terceros países no pertenecientes a la UE.

Se asimilan a las importaciones:

- El incumplimiento de los requisitos para la afectación a la navegación marítima o aérea internacional de buques y aeronaves que se beneficiaron de la exención.
- La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de buques cuya adquisición intracomunitaria hubiese gozado de exención.
- Las adquisiciones de bienes cuya entrega intracomunitaria o importación quedó exenta en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares u organismos internacionales.
- Las salidas de las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, así como el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales.

Se consideran **exentas**, entre otras, las siguientes importaciones de bienes:

- Importaciones cuya entrega interior estuviese exenta.
- Importaciones de pequeños envíos que no excedan de 42,07 euros.

- Importaciones de bienes por traslado de la sede social.
- Bienes obtenidos por productos agrícolas o ganaderos en tierras situadas en un país tercero contiguo.
- Semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo.
- Animales de laboratorio y sustancias destinadas a la investigación.
- Reimportación de bienes en el mismo estado en que fueron exportados y tengan exención de derechos de importación, servicios relacionados con las importaciones exentas; bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.

Para resumir la tributación de las distintas operaciones de tráfico internacional se utiliza el siguiente ejemplo:

EJEMPLO: La empresa "A", residente en territorio español ha realizado las siguientes operaciones en el ejercicio:

- Ventas interiores sujetas y no exentas: 300 u.m.
- Ventas a países de la UE: 1.000 u.m.
- Exportaciones: 500 u.m.

El importe de las adquisiciones a terceros asciende a 1.500 u.m., el IVA soportado correspondiente a estas adquisiciones es de 240 u.m. (16% de 1.500). Ha realizado importaciones de bienes corrientes por valor de 100 u.m., siendo el IVA soportado de 16 u.m. y adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes por 200 u.m.

La liquidación de IVA del ejercicio aplicando el tipo general del 16% será:

- Por las ventas interiores la empresa está obligada a repercutir el IVA, al tratarse de operaciones sujetas y no exentas.
- Por las entregas intracomunitarias de bienes la empresa no repercute el IVA, al tratarse de operaciones sujetas pero exentas plenas. Esta exención no genera la limitación de la deducción de las cuotas de IVA soportado.
- Por las exportaciones el empresario no repercute el IVA, al tratarse de operaciones sujetas pero exentas plenas al igual que las entregas intracomunitarias de bienes.
- Las AIB realizadas por el empresario, siempre y cuando se cumplan todas las condiciones establecidas, son neutrales, en definitiva el empresario se autorepercute el IVA correspondiente y luego se lo deduce.
- En el caso de importaciones, el IVA soportado será deducible siempre y cuando los bienes adquiridos sean necesarios para la obtención de los ingresos.

IVA REPERCUTIDO

Ventas interiores:	300 x 16%	48
Entregas intracomunitarias:	1.000 x 0%	-
Exportaciones:	500 x 0%	-
AIB:	200 x 16%	32
Total IVA repercutido		80

IVA SOPORTADO

Adquisiciones a terceros:	1.500 x 16%	240
Importaciones:	100 x 16%	16
AIB:	200 x 16%	32
Total IVA soportado		288

LIQUIDACIÓN DE IVA - 208

Las **conclusiones** que se extraen de este ejemplo son:

- Las operaciones de venta a terceros países o a países de la UE, no distorsionan el funcionamiento del IVA en el comercio exterior. Estas operaciones se declaran exentas de carácter ilimitado o plenas siendo deducible el IVA soportado en las adquisiciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto.
- Las AIB, tienen un doble tratamiento para garantizar la neutralidad del IVA en las operaciones intracomunitarias de bienes. La empresa se autorepercuta el impuesto y luego se lo deduce. No hay control aduanero como en el caso de las exportaciones e importaciones, la responsabilidad cae de lleno en el adquirente.
- En el caso de importaciones la empresa tiene que pagar el tipo de IVA correspondiente según la clase de bien que adquiere. La cuota de IVA soportado es deducible en la medida que el bien sea necesario para la obtención de los ingresos.
- A diferencia de las operaciones intracomunitarias de bienes, en las operaciones con terceros países (exportaciones / importaciones) sí hay control aduanero, devengándose en su caso los derechos arancelarios correspondientes (ver apartado 3.2 de este capítulo).

1.4.4 Lugar de realización del impuesto

Las **entregas intracomunitarias** de bienes, en general se rigen por las mismas reglas de localización que las entregas interiores, sin embargo las AIB, tienen sus propias reglas para entender que la puesta a disposición se ha efectuado en territorio Español y que, por lo tanto el adquirente deberá facturarse por esa adquisición (aunque el IVA devengado no lo ingrese efectivamente en la hacienda pública), y ejercer por este mismo concepto el derecho a la deducción por la cuota de IVA soportado.

Se entiende que una AIB se ha realizado en territorio de aplicación del impuesto (y por lo tanto, como se ha comentado, estará sometida al IVA) cuando:

1. Se encuentre en territorio de aplicación del impuesto la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente (regla general: se gravarán en el país donde se produzca la entrega material de los bienes, el contrato de transporte se establece como un medio importante de prueba).
2. Como regla particular, cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el NIF a efectos del IVA atribuido por la Administración Española, siempre que estas adquisiciones no hubiesen sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

Entonces, los requisitos que han de darse para que una AIB se entienda realizada en territorio de aplicación del impuesto son:

- Ha de tratarse de una transmisión onerosa de bienes corporales.
- Debe haber un servicio de transporte desde el estado miembro donde procede el bien hasta el estado miembro donde llega la expedición.
- El adquirente de los bienes (situado en península o islas baleares) debe de ser un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal.
- El transmitente no se puede beneficiar del régimen de franquicia en el estado miembro desde el que se expidan los bienes.
- Como regla particular: el adquirente comunicará su nif al vendedor (esta regla de carácter subsidiario, sólo se aplica cuando el adquirente no acredite haber satisfecho el iva en el estado miembro de llegada de la expedición).

Los transportes comunitarios son operaciones independientes de las entregas y adquisiciones intracomunitarias, estos servicios de transporte están sujetos y no exentos del IVA, los transportes de bienes se entienden realizados en España cuando:

- Los servicios de transporte se inicien en España, salvo que el destinatario hubiese comunicado el NIF atribuido por otro Estado miembro (en este supuesto, el destinatario pagará por este servicio de transporte el IVA del otro Estado miembro no el de España).
- Los servicios de transporte se inicien en otro Estado miembro, pero el destinatario haya comunicado el NIF atribuido por la admón. española. (en este caso, en principio el adquirente debería pagar el IVA del otro estado miembro, pero al comunicar el NIF la operación se encuentra gravada el IVA español).

En el caso de **las importaciones**, recordar que, según la ley del IVA, estas operaciones están sujetas independientemente del fin al que se destinen y la condición del importador (siempre que se pongan a disposición del adquirente en territorio de aplicación del impuesto).

El hecho imponible "importación" sólo se produce en relación con aquellos bienes procedentes de terceros países. El gravamen sobre las importaciones se justifica por la necesaria aplicación de los ajustes fiscales en frontera, en definitiva el objetivo es equiparar la carga fiscal que soportan los bienes nacionales en relación con productos procedentes de terceros países a los que se les ha devuelto los impuestos del país de salida.

Por lo tanto se entienden realizadas en territorio de aplicación del impuesto las importaciones sujetas y no exentas cuando se pongan a disposición del adquirente en territorio de aplicación del impuesto, con independencia de la condición del importador (persona física, profesional, empresario o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional).

1.4.5 Devengo del impuesto

En las operaciones de tráfico internacional el devengo del impuesto en el caso de las AIB coincide con el de las entregas de bienes en operaciones interiores. En el caso de las importaciones el devengo del impuesto se producirá en el momento del devengo de los derechos de importación.

1.4.6 Base imponible

La determinación de la base imponible en las operaciones de tráfico internacional presenta determinadas especialidades a lo ya comentado en entregas de bienes en operaciones interiores, en el caso de las importaciones de bienes.

La Base imponible en las importaciones de bienes será, como regla general, el resultado de adicionar al valor en aduana:

- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del IVA, así como los que se devenguen con motivo de la importación a excepción del IVA (p. ej. los impuestos especiales, los derechos de importación).
- Los gastos accesorios, como las comisiones, gastos de embalaje, transporte y seguro, así como las tasas por servicios prestados (portuarios, reconocimiento e inspección), hasta el primer lugar de destino de los bienes dentro de la UE (la doctrina administrativa entiende que la llegada al primer lugar de destino se entiende producida en el momento en el que concluye la descarga de los bienes en el mencionado lugar, de tal forma que los gastos accesorios producidos con posterioridad a este hecho no formarán parte de la base imponible).

1.4.7 Sujetos pasivos

En el caso de exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes, los sujetos pasivos del impuesto serán los empresarios y profesionales que realicen estas operaciones (en términos generales al estar sometidas estas operaciones a exención plena, el empresario o profesional deberá emitir factura sin IVA).

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes el sujeto pasivo es la persona que las realiza, en definitiva, al igual que en las entregas de bienes, soportará el IVA el destinatario de los bienes cuando estos hayan llegado a España.

En el supuesto de importaciones, serán sujetos pasivos del impuesto quienes las realicen.

1.5 Liquidación del impuesto

1.5.1 Tipos impositivos

a) *Tipo general: 16%*

b) *Tipo reducido: 7%*. Este tipo impositivo se aplica a:

Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

- Productos de nutrición humana o animal, excepto bebidas alcohólicas.
- Animales, vegetales y productos utilizados para la obtención de productos destinados a la alimentación humana o animal.
- Semillas, materiales para la protección y reproducción de vegetales o animales, fertilizantes, herbicidas, etc.
- Aguas aptas para la alimentación humana o animal.
- Especialidades farmacéuticas para fines veterinarios.
- Aparatos y complementos, incluidas gafas graduadas y lentillas, destinados a suplir deficiencias físicas del hombre y animales, productos sanitarios, equipo médico e instrumental, excluidos los cosméticos y los productos de higiene personal.
- Edificios aptos para viviendas, incluidos como máximo dos plazas de garaje cuando se transmitan conjuntamente.
- Ciclomotores de dos o tres ruedas con cilindrada inferior a 50 cc.
- Flores, plantas de carácter ornamental, semillas, bulbos, esquejes y productos utilizados para su obtención.
- Compresas, tampones y protegeslips.
- Ejecuciones de obra consecuencia de contratos formalizados directamente entre las Comunidades de propietarios y el contratista para construir garajes complementarios de las edificaciones, en terrenos que sean comunes y con un máximo de dos plazas de garaje a adjudicar por propietario.

Prestaciones y servicios siguientes:

- Transporte de viajeros y sus equipajes.
- Hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y suministros de comidas para consumir en el acto.
- Servicios de carácter agrícola, forestal o ganadero cuando estén excluidos del régimen especial y los servicios de las cooperativas agrarias prestados a sus socios.
- Intérpretes, artistas, directores y técnicos de producciones cinematográficas y de obras teatrales o musicales.
- Limpieza de vías públicas, parques y jardines.
- Recogida de basuras, limpieza y desratización de alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
- Entradas a teatros, museos, circos, parques de atracciones, conciertos, bibliotecas, parques zoológicos, cines, festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, etc., cuando no estén exentos.
- Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte.
- Servicios de asistencia social no exentos.
- Servicios de empresas funerarias.
- Asistencia sanitaria, dental y curas termales no exentas.
- Espectáculos deportivos de carácter aficionado.

- Exposiciones y ferias de carácter comercial.
- Servicios de peluquería.
- Ejecuciones de obra de albañilería en viviendas realizadas para personas físicas cuando constituya su vivienda particular y la terminación de la misma o rehabilitación haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras.

También tributan al tipo reducido:

- Las ejecuciones de obras en contratos directos entre promotor y contratista para construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas (cuando al menos el 50% de la superficie se destine a viviendas).
- Ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y armarios empotrados para las edificaciones del punto inmediato anterior.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección y las entregas de obras de arte realizadas por sus autores o derechohabientes o por empresarios distintos de los revendedores de obras de arte cuando tengan derecho a deducir las cuotas de IVA soportado.

c) Tipo reducido del 4%:

Entregas, AIB e importaciones de:

- Pan común, harinas panificables y cereales para su elaboración.
- Leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos no transformados.
- Libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios (discos, videos, productos informáticos) entregados conjuntamente mediante precio único salvo que el valor del mercado de los complementos sea superior al del libro o revista.
- Medicamentos de uso humano, excluidos los cosméticos, los coches de minusválidos, incluidos autotaxis; prótesis y órtesis para minusválidos.
- Viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas como máximo dos plazas de garaje cuando se transmitan conjuntamente. Las viviendas adquiridas por las entidades a las que le sea aplicable el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, cuando a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación del 97%, (RDL 2/2003).
- Servicios de reparación de coches de minusválidos y de adaptación de autotaxis para minusválidos.
- La aplicación de los tipos reducidos (7% ó 4%) se efectuará a las ejecuciones de obras que sean prestaciones de servicios y tengan como resultado la obtención de bienes a cuya entrega le resulte de aplicación un tipo reducido.

1.5.2 Deducciones. Regla general

Como comentamos al principio, el funcionamiento de la liquidación del IVA, dentro del territorio de aplicación del impuesto, se basa en deducir de las cuotas de IVA repercutido (efectivamente devengado) las cuotas de IVA soportado.

Pero para efectuar la liquidación del impuesto nos falta determinar qué cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo son efectivamente DEDUCIBLES. Esto es lo que vamos a estudiar en este apartado.

Según la Ley del IVA procederá el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado:

- a) En la medida en que se realicen operaciones sujetas no exentas. Esto ya ha sido comentado en distintos puntos del análisis del IVA; sólo si el empresario o profesional está obligado a repercutir el IVA en territorio de aplicación del impuesto, podrá ejercitar el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado en el mismo territorio. Se consideran cuotas deducibles las satisfechas por los siguientes conceptos: importaciones de bienes, autoconsumo interno gravado, operaciones en las que se de la inversión del sujeto pasivo y adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- b) El derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado solo podrá realizarse sobre aquellos gastos en bienes y servicios que se afecten a la realización de las operaciones gravadas.
- c) Las cuotas de IVA soportado podrán ser deducidas por aquellos sujetos pasivos del impuesto que actúen como empresarios y profesionales (los consumidores finales soportarán el impuesto pero no se lo podrán deducir).

No son deducibles las cuotas de IVA soportadas:

A) *Procedentes de adquisiciones de bienes o servicios no afectos directa y exclusivamente a actividades empresariales o profesionales. No se entienden afectos directa y exclusivamente los siguientes bienes de inversión:*

- Los destinados a dichas actividades y a otras de naturaleza no empresarial o profesional.
- Los que no figuren en la contabilidad.
- Los destinados a satisfacer necesidades personales o particulares del empresario o profesional, sus familiares o su personal, salvo alojamiento gratuito para personal de vigilancia.

Si se consideran deducibles las cuotas soportadas por adquisición, importación y arrendamiento de los bienes de inversión de este apartado siempre que se empleen en todo o parte de la actividad empresarial con las siguientes reglas:

- En automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, será deducible el 50% de la cuota de IVA soportado.
- En el resto de los bienes de inversión según criterios de afectación.

EJEMPLO: Cuota soportada por adquisición de vehículos 200, sólo será deducible el 50%, en definitiva 100. Suponiendo la adquisición de ordenadores donde la cuota de IVA soportado asciende a 500, y el empresario previsiblemente solo los va a afectar a la actividad empresarial en un 75%, solo podrá deducirse el 75% de 500 (375 unidades). Si al final del ejercicio el porcentaje de afectación resulta del 85%, se procederá a una regularización, practicándose una deducción complementaria del 10% (50 unidades).

B) *Adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación o mantenimiento de los siguientes bienes y servicios:*

- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas cultivadas.
- Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
- Los destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

C) *Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y manutención, salvo que su importe tuviera la consideración de gasto deducible en el IRPF o en el Impuesto de Sociedades.*

Serán deducibles las cuotas de IVA soportado en los casos B) y C), cuando se trate de:

- Muestras gratuitas y objetos publicitarios de escaso valor.
- Bienes de exclusiva aplicación científica, industrial, comercial, agraria o clínica.
- Bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso (ejemplo: las empresas de arrendamiento financiero "leasing" que ceden vehículos a otras entidades, pueden deducir las cuotas de iva soportado en la adquisición o importación, así como las procedentes de los bienes y servicios necesarios para su mantenimiento, siempre que su importe se repercuta a los destinatarios formando parte de la base imponible de los servicios prestados (DGT, 7-11-88).
- Servicios recibidos para ser prestados mediante contraprestación en virtud de operaciones sujetas (las cuotas por gastos de viaje, alojamiento y manutención pueden deducirse cuando se cedan a terceras personas mediante contraprestación, con repercusión del IVA procedente).

El efecto que produce la exclusión o la restricción del derecho a deducir las cuotas de IVA comentadas en este apartado, es el mismo que para el supuesto de exenciones limitadas: el empresario o profesional al no poder deducirse estas cuotas de IVA, las incorpora como mayor gasto del ejercicio.

Dependiendo del tipo impositivo al que tribute el beneficio de la actividad (45% como máximo en el IRPF, 35% en el Impuesto de Sociedades) podrá eliminar parte de esta cuota de IVA soportado no deducible.

1.5.3 Deducciones: Regla de la prorrata

Analizamos ahora el supuesto siguiente: parte de los ingresos por prestación de servicios o entregas de bienes están exentas y parte no. En este punto la Ley del impuesto nos clarifica la actuación a seguir pues es de aplicación la Regla de la Prorrata.

La regla de la prorrata va a ser aplicable cuando el sujeto pasivo realice de forma conjunta operaciones (ventas) sometidas a exención limitada y ventas sujetas que generan por tanto el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible.

La regla de la prorrata presenta dos modalidades: la general, que se aplica siempre que no proceda aplicar la prorrata especial, la especial que solamente es aplicable en determinados casos.

a) Prorrata general

EJEMPLO: Se supone un empresario que al concluir el ejercicio presenta los siguientes datos:

Ventas sujetas	1.000
Exportaciones (Ventas a Australia)	200
Entregas comunitarias (Ventas a Francia)	300
Ventas sometidas a exención limitada	700

El importe total de las adquisiciones a terceros en operaciones interiores (gastos con IVA, como por ejemplo compras de mercaderías, suministros, servicios de asesoría, alquileres... etc.) es de 800 unidades monetarias sin IVA. El tipo de IVA aplicable es el general del 16%.

Vistos los datos del ejemplo y aplicando lo expuesto en apartados anteriores se deduce lo siguiente:

- Las Ventas sujetas sí que generan el derecho a la deducción (el empresario está obligado a repercutir el IVA, cuando emite la factura por lo tanto el derecho a la compensación aparece de forma automática).
- Las Exportaciones y las Entregas comunitarias (Operaciones Asimiladas a las exportaciones bajo determinados requisitos) también generan el derecho a la deducción aunque el empresario esté obligado en esta operación de Venta a no repercutir el IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto.
- Por las Ventas sometidas a exención limitada no se genera el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en operaciones interiores (Península e Islas Baleares), el empresario está obligado a emitir factura sin repercutir IVA.

Parte de las ventas generan el derecho a la compensación de las cuotas de IVA y parte no, la Regla de la Prorrata en su modalidad general, calcula el peso relativo de las ventas corrientes que sí generan el derecho a la deducción respecto del total.

En definitiva supone el cálculo de un porcentaje. En nuestro ejemplo la Prorrata será el resultado de dividir las ventas que generan el derecho a la deducción entre el total:

$$1.500 / 2.200 = 68,18$$

Así la prorrata aplicable en ese ejercicio asciende al 69% (68,18% = 69%).

La Prorrata se calcula sobre las ventas y se aplica sobre las cuotas de IVA soportado en operaciones interiores.

EJEMPLO: La liquidación definitiva por IVA para el empresario será entonces:

IVA DEVENGADO

Por las ventas sujetas	1.000	al 16%	160
Por las ventas a Australia	200	al 0%	0
Por las ventas a Francia	300	al 0%	<u>0</u>
Total			160

IVA SOPORTADO EN OPERACIONES INTERIORES

Cuotas de IVA soportado 800 al 16% = 128

IVA soportado deducible 69% de 128

(88,32)

IVA A INGRESAR / DEVOLVER (160 – 88,32)

71,68

A continuación se analiza con más detalle el cálculo de la Prorrata en base a lo expuesto en la Ley del IVA:

- La Regla de la Prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo efectúe conjuntamente operaciones con y sin derecho a deducción y cuando perciba subvenciones para financiar las actividades no integradas en la base imponible del IVA.
- La prorrata general se calcula sobre las ventas y se aplica sobre las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible (como se ha visto en el ejemplo anterior).
- El porcentaje de deducción se determinará multiplicando por cien el resultado de una fracción en la que figuren:
 - En el numerador, el importe total de las operaciones que generan el derecho a la deducción.

- En el denominador, el importe total de las operaciones realizadas incluidas las que no originen el derecho a la deducción y las subvenciones no vinculadas al precio cuando no fueron integradas en la base imponible del IVA.
- Se excluirán del numerador y denominador:
 1. Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes (sucursales) situados fuera del territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares), cuando los costes de dichas operaciones no sean soportados por establecimientos establecidos dentro del ámbito de aplicación del IVA (Península e Islas Baleares).
 2. IVA de las operaciones del apartado 1). En definitiva tanto en el numerador como en el denominador se incluirán las ventas netas de IVA.
 3. Las ventas de bienes de inversión.
 4. Los ingresos por operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan la actividad habitual del sujeto pasivo.
 5. Operaciones no sujetas (que serán detalladas más adelante).

En resumen, para el cálculo de la prorrata en su modalidad general, se tomarán los ingresos por entregas de bienes y prestación de servicios procedentes del desarrollo normal de la actividad del empresario. Los ingresos de carácter extraordinario (por ejemplo: ganancias derivadas de la venta de los bienes de activo fijo afectos a la actividad) no se tomarán en cuenta para el cálculo de la prorrata. La prorrata se redondeará por la unidad superior.

La aplicación de la prorrata general supone conocer el total de ventas que generan el derecho a la deducción, las que no lo generan y las subvenciones que han financiado la actividad no integradas en la base imponible, estos datos sólo los dispone el empresario al final del periodo impositivo (si el titular es persona física, la fecha coincide con el 31 de diciembre de ese año, y si es persona jurídica al concluir el ciclo mercantil, 12 meses que pueden coincidir o no con el año natural).

Para solucionar este problema la Ley del IVA establece que la prorrata aplicable provisionalmente será la del año anterior, procediendo a la regularización de esta en la última declaración / liquidación por IVA. Así, para el año "n" si la actividad cumple las condiciones para la aplicación de la regla de la prorrata, se aplicará provisionalmente la prorrata del año n-1 en las declaraciones obligatorias (mensuales o trimestrales) del ejercicio, hasta la última liquidación donde se procederá a la regularización.

El sujeto pasivo también puede solicitar la aplicación de un porcentaje provisional a la Administración en los supuestos de inicio de actividad o cuando se produzcan determinadas circunstancias que puedan variar significativamente el porcentaje definitivo del año anterior.

EJEMPLO: Prorrata del año n-1 = 40%, este porcentaje se aplicará sobre las adquisiciones interiores durante los tres primeros trimestres del año "n", o, de enero a noviembre si la empresa tiene que presentar declaraciones mensuales. Al cierre del ejercicio se podrá conocer el importe total de las ventas que han generado el derecho a la deducción (ventas en Península e Islas Baleares, Exportaciones y Ventas a países pertenecientes a la CEE, bajo determinadas condiciones), las que no lo generan y el importe de las subvenciones destinadas a financiar la actividad que no han sido incluidas en la base imponible del IVA.

Supongamos que la prorrata definitiva para el año "n" asciende al 38%, esto supone que en la última liquidación deberemos ingresar un 2% adicional a aplicar sobre el importe de las cuotas de IVA soportado deducible de los trimestres / meses anteriores, si por el contrario la prorrata definitiva es del 42%, deberemos deducirnos un 2% adicional por el mismo concepto de regularización del IVA.

Antes de concluir con el análisis del cálculo de la prorrata general, se tratará la influencia de las subvenciones en la estimación de este porcentaje. A estos efectos vamos a distinguir:

- a) Subvenciones vinculadas al precio de venta de los productos o de la prestación de servicio: este tipo de subvenciones son las que se conceden por un tercero distinto del proveedor y del destinatario, con anterioridad a la realización de las operaciones y se fijan en función del número de unidades vendidas o del volumen de servicios prestados. Este tipo de subvenciones se incluye en la base imponible del IVA, y por tanto se van a computar en el numerador y denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de IVA.
- b) Subvenciones no vinculadas al precio pero que se utilizan para el desarrollo de la actividad: estas subvenciones no se integran en la base imponible del IVA, pero constituyen un valor añadido que no se refleja en el precio; son las subvenciones de explotación y /o de capital. A partir del 1/1/98 se integran en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata general (así se grava, mediante la reducción de las deducciones, el valor añadido que representan, no deduciendo el IVA soportado correspondiente a los bienes y servicios que el empresario haya adquirido con esa subvención). El tratamiento de las subvenciones es el siguiente:
 - Las subvenciones de explotación se integran por el importe total de lo percibido en cada año.
 - Las subvenciones de capital se incluyen por quintas partes del total percibido al afectar a bienes de utilización duradera, aunque también se pueden incluir en el denominador por el importe total, al ser la imputación por quintas partes opcional.
 - Cuando la subvención de capital se conceda para adquirir un bien concreto, se reducirá la deducción de la cuota soportada en la proporción que represente el valor del bien respecto del total de la subvención.
 - No se incluirán en el denominador las siguientes subvenciones:
 - Las vinculadas a actividades no empresariales.
 - Las relacionadas con las operaciones con exención plena y las no sujetas que originen el derecho a la deducción.
 - Las percibidas por los Centro Especiales de Empleo (L 13/82).
 - Las financiadas con cargo al FEOGA (L 9/98) y al IFOP.
 - Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (Ley 6/2000, artículo 6 y disposición Transitoria 5ª).

Respecto a la última subvención que no se incluirá en el denominador de la prorrata, aclarar que los “gastos por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica” serán aquellos gastos y actividades definidos en el artículo 33 y 33 bis de la Ley del Impuesto de Sociedades, en resumen estos son:

- Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.

- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "Know-how" y diseños.
- Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

Para las entidades que se acojan al régimen especial de las empresas de reducida dimensión también se considerarán gastos de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, los relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

Esta disposición resulta aplicable a los importes de las subvenciones percibidos a partir del 15/12/2000, incluso en el caso de que dichas subvenciones hubiesen sido acordadas con anterioridad a esta fecha.

La Ley 55/99, con efectos desde el 1/1/00 establece que se incluirán en el denominador de la prorrata todas las subvenciones percibidas con independencia de la fecha en que se hayan acordado.

EJEMPLO: Calcular el importe de la prorrata correspondiente a las siguientes operaciones realizadas por un empresario durante un año y efectuar la liquidación por IVA, suponiendo que el importe de las adquisiciones a terceros asciende a 240.404,84 euros y que el empresario adquirió maquinaria por importe de 42.070,85 euros; para adquirir este bien ha recibido una subvención de 6.010,12 euros (todos los importes se suponen excluidos de IVA, la liquidación se efectuará aplicando el tipo general del 16%):

Ventas interiores (sujetas y no exentas)	120.202,42 euros
Ventas sometidas a exención limitada	60.101,21 euros
Exportaciones	30.050,61 euros
Subvenciones de explotación percibida	27.045,54 euros (no vinculada al precio)
Venta de maquinaria	18.303,36 euros

$$(120.202,42 + 30.050,61)$$

$$\text{Prorrata} = \frac{\quad}{237.399,78 (120.202,42+60.101,21+30.050,61+27.045,54)}$$

Prorrata = 64% (63,29%, se redondea a la unidad superior).

Liquidación de IVA

IVA DEVENGADO

Ventas interiores	120.202,42 al 16%	19.232,39
Venta maquinaria	18.303,36 al 16%	<u>2.928,54</u>
Total IVA devengado		22.160,93

IVA SOPORTADO

Cuota de IVA soportado	38.464,77	
(240.404,84 al 16%)		
IVA soportado deducible	38.464,77 al 64%	-24.617,45

Cuota de IVA soportado por la adquisición de Maquinaria: 6.731,34 (42.070,85 al 16%)

Proporción subvención / precio del bien = 14,28%

(6.010,12 / 42.070,85 = 14,28%)

Cuota de IVA deducible = (1 - 0,1428) x 6.731,34 x 64%	<u>-3.692,87</u>
Total IVA soportado deducible	<u>- 28.310,32</u>
IVA A INGRESAR / A DEVOLVER	- 6.149,39

EJEMPLO: Un empresario individual presenta los siguientes datos sobre sus operaciones en el ejercicio, suponiendo que la prorrata del ejercicio inmediato anterior asciende al 63%, efectuar las liquidaciones trimestrales de IVA, y la regularización correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio en el caso de que la prorrata definitiva del ejercicio sea del 70%:

Datos	IVA devengado	IVA soportado
1 ^{er} trimestre	100	100
2 ^{er} trimestre	200	110
3 ^{er} trimestre	120	90
4 ^o trimestre	110	200
Total	330	500

Primer trimestre:

IVA devengado	100
IVA soportado deducible 63% de 100	<u>-63</u>
A ingresar	37

Segundo trimestre:

IVA devengado	200
IVA soportado deducible 63% de 110	<u>-70</u>
A ingresar	130

Tercer trimestre:

IVA devengado	120
IVA soportado deducible 63% de 90	<u>-57</u>
A ingresar	63

Cuarto trimestre:

IVA devengado	110
IVA soportado anual deducible 70% de 500	- 350
Diferencia	- 240

Ingresado 1º, 2º y 3º trimestre (37+130+63) 230

A devolver / compensar (-240+230) -10

b) Prorrata especial

Como excepción a la aplicación de la prorrata general, se puede solicitar la aplicación de la prorrata especial. La solicitud se hará en los siguientes supuestos:

1. Cuando el sujeto pasivo opte por su aplicación en los plazos y forma previstos por la Ley.
2. Obligatoriamente, cuando el montante total de las cuotas deducibles, en un año natural por aplicación de la prorrata general, exceda en un 20% del que resultaría por aplicación de la prorrata especial.

Los plazos para solicitar la aplicación de esta modalidad de prorrata establecidos son: en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efecto, o en su caso dentro del mes siguiente al comienzo de las actividades o las de un sector diferenciado.

El lugar de presentación será la Delegación o Administración de la Agencia tributaria que corresponda al domicilio fiscal del sujeto pasivo, sin necesidad de utilizar un modelo oficial de impreso. Se consideran concedida en los términos solicitados cuando transcurra un mes desde su presentación, es decir por silencio administrativo.

En general la prorrata especial se aplica cuando el sujeto pasivo tiene dos actividades diferenciadas, en una realiza operaciones no sometidas a exención limitada, que le generan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, tanto por la adquisición de bienes corrientes como de bienes de inversión, y en el otro sector diferenciado de la actividad, las operaciones no le generan el derecho a la deducción.

En la prorrata especial se deducirán las cuotas de IVA soportado en adquisiciones utilizadas exclusivamente en operaciones con derecho a la deducción del impuesto. El IVA soportado en adquisiciones utilizadas parcialmente en operaciones con derecho a la deducción será deducible en el porcentaje correspondiente. En ningún caso pueden ser objeto de deducción las cuotas no deducibles (según lo expuesto en el apartado de Deducciones. Regla general). Si las operaciones se financian con subvenciones no vinculadas al precio que deban incluirse en el denominador de la prorrata, se aplicaran las reglas y procedimientos de la prorrata general.

Por la parte de las cuotas soportadas que no originen el derecho a la deducción, (no serán deducibles las cuotas de IVA soportado por la adquisición o importación de bienes corrientes o de bienes de inversión, imputadas a este sector de la actividad) el sujeto pasivo deberá contabilizar estas como mayor coste del ejercicio, sin embargo contabilizará de forma separada (los gastos netos de IVA), las cuotas de IVA soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

EJEMPLO: Un sujeto pasivo que realiza dos actividades diferenciadas (por ejemplo es titular de un despacho de abogados y además es propietario de una academia dedicada a la preparación de oposiciones), ha solicitado en tiempo y forma a la Administración la aplicación de la prorrata especial. Los datos de sus operaciones y adquisiciones son los siguientes a efectos de la declaración por IVA:

Ventas de bienes y servicios:

Sector A:		Sector B:	
Sujetas y no exentas	3.000 u.m.	Sujetas con exención limitada	1.000 u.m.
IVA	480 u.m.	IVA	-
Exportaciones	2.000 u.m.		
IVA	-		

Adquisiciones de bienes y servicios:

- Utilizados exclusivamente en operaciones con derecho a la deducción del impuesto (gastos imputables exclusivamente a las ventas sujetas y no exentas): 800 u.m., IVA soportado 128 u.m.
- Utilizados exclusivamente en operaciones sin derecho a la deducción (gastos imputables exclusivamente a las ventas sometidas a exención limitada) 300 u.m., IVA soportado 48 u.m.
- Utilización mixta (gastos imputados tanto a las ventas sometidas a exención limitada como a las sujetas y no exentas) 700 u.m., IVA soportado 112 u.m.

Liquidación del IVA por aplicación de la prorrata especial

IVA devengado en operaciones interiores	480
IVA soportado en operaciones interiores	- 221
- Totalmente deducible	128
- Por utilización mixta 83% x 112	93
* Cálculo de la prorrata $P = \frac{3.000+2.000}{6.000}$;	
P = 83%	
A ingresar	259

Liquidación del IVA por aplicación de la prorrata general

IVA devengado en operaciones interiores	480
IVA soportado en operaciones interiores	- 288
(128+48+112) x 83%	
A ingresar	192

*En este caso resulta de aplicación la regla de la prorrata especial al cumplir el requisito 2) de este apartado: exceso entre prorrata general y especial:

$$259 - 192 = 67$$

$$67/192 \times 100 = 34,89\%$$

Si en la actividad que le genera el derecho a la deducción, se percibiera una subvención no vinculada al precio que deba incluirse en el denominador de la prorrata, el procedimiento a seguir sería el mismo que el ya comentado para la prorrata general. En nuestro ejemplo, el sector que le genera el derecho a la deducción (despacho de abogados), tiene una prorrata del 100%, si en el ejercicio recibiese una subvención de explotación por importe de 1.000, la prorrata sería $\frac{5.000}{6.000} = 83\%$ (Si en la actividad de "despacho de abogados" se recibiera una subvención para adquirir un determinado bien de inversión, el tratamiento sería el ya comentado para la prorrata general).

En el caso del sector que no genera el derecho a la deducción (academia), la percepción o no de subvenciones no afecta, al no poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

c) Regularización de las deducciones

I. Bienes de inversión

Como se sabe, una de las principales ventajas del IVA consiste en la compensación inmediata de las cuotas soportadas tanto por la adquisición o importación de bienes y servicios corrientes como por la adquisición o importación de bienes de inversión. Pero si el sujeto pasivo está sujeto a prorrata las cuotas soportadas deducibles se deben regularizar cuando se den ciertas circunstancias y en un plazo determinado.

La ley del IVA establece para los bienes de inversión que el IVA deducido por la adquisición o importación deberá regularizarse durante los cuatro años siguientes, nueve si son terrenos o edificaciones, cuando la deducción definitiva en cada año y la practicada en el año de adquisición exceda en diez puntos porcentuales.

La regularización se realizará restando la deducción practicada en el año de adquisición la deducción definitiva aplicable en cada uno de los años en que deba regularizarse. Esta diferencia se dividirá por cinco o por diez, en el caso de terrenos y edificaciones, para obtener el ingreso o la deducción complementaria a realizar en cada año.

EJEMPLO: Un empresario adquiere maquinaria el 30 de julio del año 2.001 por importe de 60.101,21 euros, ascendiendo el IVA soportado a 9.616,19 euros. Las prorratas a tener en cuenta para regularizar son las siguientes:

Año	Prórata
2000	30%
2001	35%
2002	50%
2003	38%
2004	23%
2005	40%

Liquidación de IVA: ejercicio 2001

En el tercer trimestre del ejercicio aplica la prorrata provisional del año anterior (ejercicio 2000) procediendo a una deducción del 30% de 9.616,19 euros, en total se deduce 2.884,86 euros.

En el cuarto trimestre, el sujeto pasivo conoce la prorrata definitiva para ese ejercicio 35%, le corresponde regularizar practicándose una deducción adicional del 5%, en total 480,81 euros. La cuota de IVA soportada deducible del ejercicio asciende a un total de 3.365,67 euros.

Al ser la prorrata definitiva del ejercicio 2001 del 35% y al no tratarse el bien de inversión de terrenos o edificaciones es la que utilizaremos para comparar con las prorratas definitivas de los cuatro ejercicios siguientes, si la diferencia entre prorratas (la de año de adquisición y la de los cuatro ejercicios siguientes) difiere en más de diez puntos se procederá a la regulación por exceso o por defecto en la última declaración de IVA del ejercicio que se esté comparando.

Liquidación de IVA: ejercicio 2002

La prorrata definitiva es del 50%, la diferencia con la prorrata definitiva del ejercicio 2001 (35%) supera los diez puntos porcentajes. Procede la regularización:

IVA deducible 2001 (35% de 9.616,19)	3.365,67
IVA deducible 2002 (50% de 9.616,19)	<u>- 4.808,10</u>
Diferencia	- 1.442,43

En la última declaración de IVA del año 2002 se procederá a consignar una deducción adicional por regularización del IVA soportado de bienes de inversión por el resultado de dividir la diferencia entre cinco, en total 288,49 euros.

Liquidación de IVA: ejercicio 2003

No procede la regularización al no superar los diez puntos porcentuales la prorrata del año de adquisición (35%) y la prorrata definitiva de este ejercicio (38%).

Liquidación de IVA: ejercicio 2004

Procede la regularización al superar los diez puntos porcentuales la diferencia entre prorratas (35% - 23%).

IVA deducible 2001 (35% de 9.616,19)	3.365,67
IVA deducible 2004 (23% de 9.616,19)	<u>- 2.211,73</u>
Diferencia	1.153,94

En la última declaración por IVA del año 2004 se procederá a consignar un ingreso adicional por regularización del IVA soportado de bienes de inversión por el importe de 230,79 euros (1.153,94/5).

Para los bienes de inversión adquiridos antes del 1-1-98, las cuotas soportadas por estos no deberán regularizarse en la medida en que la prorrata aplicable en los años posteriores resulte modificada por la percepción de subvenciones.

En definitiva y sólo para los bienes de inversión adquiridos con anterioridad al 1-1-98, la comparación se efectuará entre la prorrata del año de adquisición y la prorrata resultante de no incluir en el denominador el importe de las subvenciones que hayan de computarse en este.

EJEMPLO: Un empresario tiene que regularizar en el año 2003 la cuota soportada por adquisición de un inmueble adquirido en el ejercicio 1997; la cuota de IVA soportado ascendió a 30.050,61 euros, la prorrata definitiva aplicable en ese año fue del 80%. En el año 2003 realiza las siguientes operaciones: ventas sometidas a exención 480.809,68 euros, ventas sujetas y no exentas 601.012,10 euros, ha percibido una subvención de explotación no vinculada al precio de 420.708,47 euros.

Prorrata aplicable en el ejercicio 2003: 40%

$$601.012,10 / (601.012,10 + 480.809,68 + 420.708,47)$$

Prorrata utilizada para compararla con la del año de adquisición del activo: 56%

$$601.012,10 / (601.012,10 + 480.809,68)$$

En este caso procede la regularización al diferir en más de diez puntos (80%-56%) la diferencia entre prorratas.

El importe a consignar como ingreso adicional por regularización de la prorrata de bienes de inversión es:

IVA deducible en el año de adquisición (80% de 30.050,61)	24.040,49
IVA por aplicación de la prorrata año 2003 (56% de 30.050,61)	<u>-16.828,34</u>
Diferencia	7.212,15

Ingreso adicional: 721,22 euros (7.212,15/10).

II. Deducciones anteriores al comienzo de la actividad

El ejercicio del derecho a deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad queda regulado como sigue (Ley del IVA, art. 111, redacción por Ley 14/2000, art.seis. BOE 30-12-00):

a) Pueden deducir:

- Quienes obtengan la condición de empresario o profesional por comenzar la adquisición o importación de bienes o servicios, con la intención, confirmada por elementos objetivos, de dedicarlos a actividades de tal naturaleza.
- Quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional, inicien una nueva actividad que constituya sector diferenciado respecto a las desarrolladas con anterioridad.

Los empresarios o profesionales que practiquen las deducciones anteriores no pueden acogerse al Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP), por las actividades en las que se hayan empleado bienes y servicios cuya adquisición haya soportado las cuotas deducidas.

Esta limitación que tiene los mismos efectos que la renuncia al régimen, se mantiene hasta el final del tercer año natural de realización de las operaciones efectuadas en dichas actividades.

b) No pueden deducir los empresarios sometidos al régimen especial de Recargo de Equivalencia desde el comienzo de la actividad, en cuanto a las actividades incluidas en el régimen.

c) La práctica de la deducción se efectúa:

- El porcentaje de deducción aplicable será el propuesto por el empresario o profesional, o la Administración cuando la actividad presente especiales características.
- Las deducciones se consideran provisionales y quedan sometidas a las regularizaciones previstas en la Ley del IVA.
- La devolución de las cuotas deducibles se realiza según el procedimiento general previsto en la Ley.

1.5.4 Devoluciones

En general procederá la devolución cuando el IVA soportado deducible sea superior al IVA devengado procederá la devolución. Esta solicitud deberá formularse a través de la declaración liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año.

Los sujetos pasivos que durante el año natural inmediato anterior o durante el año natural hayan realizado determinadas operaciones exentas (exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones, entregas comunitarias o hayan optado por tributar en el país de origen, por ejemplo) por importe global superior a 120.202,42 euros, tienen derecho a la devolución del saldo a su favor al finalizar cada periodo de liquidación, hasta el límite que resulte de aplicar el tipo impositivo general del impuesto al importe total, en dicho periodo, de tales operaciones. La declaración liquidación por la que se solicite la devolución se presenta ante el órgano competente de la Administración tributaria.

(el procedimiento de devolución a exportadores se extiende también a otras operaciones como por ejemplo: transportes intracomunitarios, entrega de libros, revistas y periódicos, entregas de viviendas, operaciones exentas de las agencias de viajes...etc).

Para poder ejercitar el derecho a esta modalidad de devolución es requisito imprescindible la solicitud de inscripción en el Registro de Exportadores y otros operadores económicos de las Administraciones de la Agencia tributaria. Esta solicitud ha de presentarse (al igual que la baja) en el mes de enero del año en que deba surtir efecto, mediante la declaración censal (modelo 036 ó 037). Si la cifra de operaciones (120.202,42 euros) se supera durante el año en curso, las solicitudes se presentarán entre el día siguiente a aquél en que se supere y el último día de plazo de presentación de la correspondiente liquidación.

Como régimen especial de devolución se aplica a los empresarios y profesionales no establecidos en territorio de aplicación del impuesto, estos pueden ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado en territorio de aplicación del impuesto siempre que estén establecidos en la UE y no hayan realizado operaciones sujetas al IVA en Península e Islas Baleares.

El plazo de 6 meses de que dispone la Administración para practicar la liquidación provisional se computará no desde que terminó el plazo de presentación, sino desde que efectivamente se presentó la declaración, si esto se produjo después del periodo voluntario.

1.6 Obligaciones formales

- a) Obligaciones de facturación: los empresario y profesionales deberán expedir, entregar y conservar facturas o sus duplicados, así como los documentos sustitutivos y equivalentes. Las reglas especiales en el IVA son las siguientes:
- En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, adquisición intracomunitaria y entregas de oro de inversión en caso de renuncia, ha de unirse al justificante contable de cada operación el documento que contenga la liquidación del impuesto.
 - El plazo de conservación de las facturas es el de prescripción del impuesto (4 años); pero en el supuesto de regularización de la prorrata para bienes de inversión las facturas han de conservarse durante el periodo de regularización (4 años o 9 años si son terrenos o edificaciones) y cinco años más. En el Régimen especial del oro de inversión, se establece la obligación, para los empresarios que realicen operaciones con oro de inversión, de conservar copia de las facturas de esas operaciones y de sus registros durante 5 años.
 - Las referidas a entregas de energía eléctrica.
- b) Obligaciones contables: Los sujetos pasivos de IVA tienen que llevar los siguientes libros registros:
- Libro registro de facturas emitidas.
 - Libro registro de facturas recibidas.
 - Libro registro de bienes de inversión.
 - Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
 - Libro registro de recibos emitidos por los adquirentes de bienes y servicios a los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de la agricultura.

La obligación de llevar estos libros no afecta a las actividades acogidas al Régimen Simplificado, Régimen de la agricultura, ganadería y pesca, y al del Recargo de Equivalencia. Tampoco afecta a las entregas intracomunitarias ocasionales de medios de transporte nuevo exentas del impuesto.

- c) Obligaciones de liquidación.
- I) Declaración trimestral: criterio general.
- II) Declaración mensual:
- Para las grandes empresas (volumen de operaciones en el año anterior superior a los 6.010.121,04 de euros).
 - Para los sujetos pasivos autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada periodo de liquidación.

El plazo de presentación con carácter general, tanto para las declaraciones trimestrales como mensuales, es de 20 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación. Sin embargo la declaración correspondiente al mes de julio se puede presentar durante el mes de agosto y los 20 primeros días del mes de septiembre, la declaración del último periodo del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Los sujetos pasivos deben presentar sus declaraciones periódicas conforme a modelo oficial, en el que han de reflejarse los datos relativos a las operaciones realizadas por la actividad:

Modelo	Descripción
300	Régimen general, declaración trimestral
310	Régimen simplificado, declaración trimestral
311	Régimen simplificado, declaración final
320	Grandes empresas (no inscritas en el Registro Exportadores), declaración Mensual
330	Exportadores y otros operadores, declaración mensual
332	Grandes empresas (inscritas en el Reg. Exportadores), declaración Mensual
341	Reintegro de compensaciones, declaración trimestral
370	Régimen general y simplificado, declaración trimestral ordinaria
371	Régimen general y simplificado, declaración trimestral final
390	Declaración- resumen anual (no grandes empresas)
392	Declaración- resumen anual (grandes empresas)

Declaraciones-liquidaciones no periódicas: Modelos 308 y 309 (entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos, adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, otras adquisiciones intracomunitarias distintas de medios de transporte nuevos efectuadas por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a deducir, actividades a las que les sea aplicable el REAGP o el régimen especial de recargo de equivalencia cuando realizan adquisiciones intracomunitarias...).

Declaraciones de información:

Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349.

Declaración estadística del comercio intracomunitario (INTRASTAT).

2 EMPRESARIO INDIVIDUAL Y ASIMILADOS. REGÍMENES ESPECIALES APLICABLES

Los regímenes especiales en el IVA persiguen dos objetivos:

- Reducir las obligaciones formales en la pequeña y mediana empresa.
- Evitar supuestos de doble imposición.

Son de carácter voluntario: el régimen simplificado, el régimen de agricultura, ganadería y pesca (REAGP), el régimen especial de bienes usados y el régimen especial para el comercio electrónico.

Son de carácter obligatorio: el régimen especial de oro de inversión, el régimen especial de agencias de viajes y el régimen especial de recargo de equivalencia del comercio minorista.

En este manual sólo se tratará el régimen especial Simplificado y el régimen especial de Recargo de Equivalencia por ser los más utilizados por las PYMES.

2.1 Régimen simplificado de IVA

Este grupo incluye las actividades sujetas al régimen distintas de las agrícolas, forestales y ganaderas.

Las características de este régimen son las siguientes:

- La cuota a ingresar se calcula de modo mixto. Las cuotas devengadas por operaciones corrientes se calculan, al igual que en régimen de estimación objetiva en el IRPF, aplicando los índices, signos y módulos aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda para las actividades enumeradas a las que se les permita acogerse a este régimen, las cuotas soportadas por operaciones corrientes serán las efectivamente satisfechas por el sujeto pasivo.
- Coordinación absoluta entre el régimen simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva en el IRPF. El sujeto pasivo debe aplicar a al vez el régimen de estimación objetiva en el IRPF y el régimen simplificado en el IVA, o tributar en ambos impuestos por el régimen general. Las actividades a las que se aplica son las mismas, a excepción de aquellas en que sea aplicable el REAGP o el del recargo de equivalencia.
- El régimen simplificado de IVA es aplicable a personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF (siempre que todos sus socios, comuneros, partícipes o herederos sean personas físicas).
- Los sujetos pasivos tienen que realizar cualquiera de las actividades económicas a las que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva en el IRPF (excepto actividades a las que les sea de aplicación el régimen del recargo de equivalencia y a determinadas actividades agrarias).
- Se aplica a aquellos sujetos pasivos que no superen los límites establecidos para cada actividad establecidos por el Ministerio de Economía y Hacienda (estos límites se refieren al volumen de ingresos, número de empleados...etc.) y que no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva en el IRPF.

El régimen simplificado de IVA se aplica de forma automática, salvo renuncia o exclusión.

La renuncia afecta a todas las actividades del régimen simplificado ejercidas por el sujeto pasivo, lo que supone tributar por todas ellas según lo expuesto para el IVA en su régimen general; la renuncia supone asimismo, la renuncia al método de estimación objetiva en el IRPF.

La renuncia se formula:

- Al tiempo de iniciar la actividad, con efectos desde el momento de presentarse.

- Si la actividad ya está iniciada, se presentará en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efecto.
- Se entiende realizada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración –liquidación (mod.300) del primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto, o, en caso de inicio de actividad, cuando se presente la primera declaración– liquidación que corresponda.

La renuncia mantendrá sus efectos durante un plazo de tres años y se entiende prorrogada salvo que se revoque en el mes de diciembre anterior, sin embargo, si en el año anterior al que deba de tener efecto la renuncia, se superan los límites de aplicación del impuesto, se tendrá por no presentada (si en el ejercicio siguiente el sujeto pasivo no supera los límites y quiere acogerse al régimen simplificado, puede hacerlo, a no ser que renuncie, las ventajas de la exclusión frente a la renuncia es que, esta última tiene un plazo de tres años, mientras que la exclusión o no sólo está condicionada al cumplimiento de los límites establecidos por la norma).

La exclusión del régimen simplificado se produce por:

- Ceser en el ejercicio de la actividad empresarial a la que resulte aplicable el régimen simplificado.
- Alteración normativa del ámbito de aplicación, quedando fuera del ámbito de aplicación las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo.
- Exclusión del régimen de estimación objetiva en el IRPF.
- Realizar actividades no acogidas al REAGP o al recargo de equivalencia, salvo las de arrendamiento de locales de negocio que no constituyan una actividad empresarial (se entiende que desarrolla una actividad empresarial si tiene un local destinado a la gestión de los inmuebles y por lo menos una persona empleada afectada a esta gestión) esta actividad sujeta al régimen general del IVA, no excluye al sujeto pasivo del régimen simplificado para el resto de sus actividades. Si el sujeto pasivo realiza exclusivamente operaciones exentas en una actividad tampoco queda excluido de la aplicación del régimen simplificado por el resto de sus actividades, cumpliendo para estas el resto de los requisitos.
- Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:
 - a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, 450.000 euros anuales.
 - b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministerio de Hacienda, 300.000 euros anuales.

En relación con los límites a) y b) se entiende por volumen de ingresos la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades durante el año natural (incluidas las operaciones exentas del impuesto siempre que sean las habituales de la actividad), sin computar las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones ni el IVA o el recargo de equivalencia que grave las operaciones.

Para la determinación del volumen de operaciones no se consideran:

- Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
- Las ventas de bienes de inversión.
- Las operaciones financieras y las operaciones exentas relativas al oro de inversión (siempre que ambas no sean las habituales de la actividad).
- Los arrendamientos de inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividades económicas (para que se califiquen los rendimientos como “actividad económica”, el

sujeto pasivo ha de destinar al menos un local a la gestión de la actividad y tener una persona empleada con contrato laboral a jornada completa).

- Los límites señalados para las actividades según la Orden que desarrolla el régimen de estimación de módulos y régimen especial simplificado para el IVA. Estos límites se refieren por ejemplo al número de personal empleado (asalariado y no asalariado) en la actividad, número de vehículos utilizados, etc. Para el año 2003 la Orden que desarrolla este método de estimación es la Orden 225/2003, de 11 de febrero.
- Que el volumen de las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año (este límite es vigente para el ejercicio 2003).

La exclusión del régimen simplificado por realizar actividades incompatibles con la aplicación de dicho régimen o por haber quedado excluido del régimen de estimación objetiva en el IRPF, surtirá efectos a partir del año inmediato posterior a aquel en que se produzcan dichas circunstancias, salvo en los casos de inicio de la actividad, supuesto en el cual, la exclusión surtirá efectos desde que se produzca el inicio de las operaciones.

Una vez que el sujeto pasivo cumple los requisitos exigidos para acogerse a este régimen especial, (su actividad está comprendida entre las que se pueden acoger al régimen simplificado, estima su rendimiento según el método de estimación objetiva y no supera los límites establecidos para su actividad), el procedimiento a seguir para determinar la liquidación de IVA por actividades distintas de las agrícolas ganaderas y forestales es el siguiente:

2.1.1 Cálculo de las cuotas trimestrales

Los sujetos pasivos deben efectuar tres ingresos trimestrales a cuenta (mod.310) a presentar en los 20 primeros días del mes siguiente (1º trimestre, hasta el 20 de abril, 2º trimestre hasta el 20 de junio y 3º trimestre hasta el 20 de octubre).

La cuantía a ingresar en estos tres trimestres será la misma siendo el resultado de aplicar a la cuota devengada por operaciones corrientes el porcentaje señalado para cada actividad. El procedimiento a seguir es:

- I. Se determina las unidades de los módulos especificados para cada actividad. En el caso de las cuotas trimestrales estos serán los referidos al 1 de enero; si no se pueden determinar en esta fecha, se tomarán los correspondientes al año anterior. En las actividades de temporada sirven de referencia los del año anterior. En el caso de inicio de la actividad o cese de esta antes del 31 de diciembre el cálculo de los módulos se hará según lo comentado, pero en el trimestre natural incompleto se ingresará el resultado de prorratear la cuota a ingresar por el número de días en que se haya ejercido la actividad (**Ejemplo:** empresario que cesa su actividad el 20 de julio, el 20 de octubre, cuando tenga que liquidar el tercer trimestre del año, multiplicará la cuota a ingresar por 20/92).
- II. Se multiplican las unidades de los módulos utilizados por la cantidad asignada a cada uno de ellos para cada actividad.
- III. Se suman los importes obtenidos (nº de unidades de módulo x cantidad asignada).
- IV. Se multiplica el la suma obtenida en III por el porcentaje asignado a cada actividad.

Los módulos utilizados en el régimen simplificado de IVA, son los mismos que los empleados en el régimen de estimación objetiva en el IRPF, remitiéndonos por tanto a este apartado del manual para efectuar su cuantificación. Solo expondremos la cuantificación del módulo “personal empleado” al diferir en algunos aspectos con la cuantificación del mismo en el IRPF:

Personas empleadas: se cuantifican todas las personas empleadas, incluyendo al titular, sin diferenciar entre las asalariadas y las no asalariadas como en la determinación de este módulo en la estimación objetiva de IRPF. Sin embargo se establecen una serie de normas para su cálculo:

1. Personal no asalariado: titular de la actividad, cónyuge e hijos menores, para computar a estos dos últimos como personal no asalariado, tienen que trabajar efectivamente en la actividad, sin contrato laboral y no afiliados al régimen general de la Seguridad Social, de no cumplirse estas condiciones estarán incluidos en el personal asalariado. El cómputo se hará:
 - Si trabajan 1.800 horas o más en el año se computan como 1 persona no asalariada.
 - El titular de la actividad siempre se le computa como una unidad, salvo que acredite una dedicación inferior por causas objetivas (incapacidad, cierre temporal, jubilación...), en este supuesto para la cuantificación de las tareas de titularidad se computará al empresario en 0,25 personas año, salvo que se justifique una dedicación efectiva distinta.
 - El resto del personal no asalariado en el supuesto que no dediquen a la actividad un número de horas igual o superior a 1.800 se computará en función del prorrateo: nº horas efectivas dedicadas a la actividad/1.800 horas.
 - El cónyuge e hijos menores se computarán al 50% siempre que se cumplan de forma simultánea las dos condiciones siguientes: que el titular de la actividad se compute por entero y que no haya más de una persona asalariada.
2. Personal asalariado: se considera personal asalariado, cualquier otra persona que trabaje en la actividad, distinta del cónyuge e hijos menores cuando cumplan las condiciones del apartado anterior. Su forma de cómputo es:
 - Se computan por entero cuando trabajan el número de horas establecido por convenio del sector, o, en defecto de este 1.800 horas.
 - Se prorratea su cómputo en la medida en que el número de horas trabajadas difiera en más o menos del apartado anterior (un empleado que trabaje 1.900 horas en el año, en ausencia de convenio, se computa como 1,05 persona, las unidades módulo se computan con dos decimales).
 - El personal menor de 19 años y los discapacitados con minusvalía igual o superior al 33% se computan en un 60% (al igual que en el sistema de estimación objetiva en el IRPF).
 - El personal con un contrato de aprendizaje o formación se computa en un 60% (al igual que en el sistema de estimación objetiva en el IRPF).
 - No se computa como personal asalariado los alumnos de formación profesional que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.

El módulo “personal empleado”, es utilizado en IRPF y en el régimen simplificado de IVA, pero también es uno de los límites utilizados para determinar la exclusión o no de estos regímenes. Para calcular el módulo personal empleado en IRPF y en IVA, se tomarán en consideración las mismas reglas. Para calcular la cuantía “Personal empleado” a efectos de determinar la exclusión o no en el régimen de estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado de IVA, se calculará la media ponderada del período en que se haya ejercido la actividad el año anterior incluyendo, el personal asalariado y el no asalariado (lo que si se aplica es el prorrateo en función a las horas trabajadas según el cálculo ya comentado, 1.800 horas para el personal no asalariado y asalariado en ausencia de convenio).

EJEMPLO: Un empresario dado de alta en el epígrafe 644.3 "Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería" trabaja 1.880 horas en el ejercicio, con él trabaja su mujer (total de horas 1.400) y los fines de semana su hijo de 15 años (total de horas 300). Tiene contratados a dos empleados uno que trabaja en la actividad un total de 1.770 horas y otro de 18 años que trabaja 1.400 horas (horas según convenio: 1750) La superficie del local asciende a 70 metros cuadrados. La superficie del horno asciende a 130 decímetros cuadrados.

Para esta actividad, el sujeto pasivo puede optar por la estimación objetiva en el IRPF y Régimen simplificado de IVA, si no supera los límites establecidos referidos a volumen de ingresos (450.000 euros), importe de adquisiciones o importaciones de bienes y servicios (300.000 euros) y personal empleado.

La tabla para esta actividad que se establece en el régimen simplificado (para el ejercicio 2003) es la siguiente:

Actividad 644.3	Unidad de módulo	Cuota anual devengada por unidad
Personal empleado	Persona	2.179,32
Superficie del local	Metro cuadrado	6,30
Superficie del horno	100 decímetros cuadrados	42,20
Comisiones loterías	Euros	0,16

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Cuotas trimestrales: 9%

Tomando los datos del ejemplo, la cuota trimestral correspondiente al 1º, 2º y 3º trimestre sería la siguiente.

Cálculo del módulo personal empleado:

Personal no asalariado: el titular al trabajar más de 1.800 horas se computa como 1. La mujer y el hijo se prorratean en función de las horas efectivamente trabajadas (no puede aplicarse la reducción del 50% al haber más de una persona asalariada):

Titular	1
Cónyuge (1.400/1.800)	0,77
Hijo (300/1.800)	0,17
Total personal no asalariado	1,94 personas

Personal asalariado: hay que prorratearlo en función al número de horas trabajadas. Procede el cómputo del 60% por contratar a una persona menor de 19 años.

Trabajador 1 (1.770/1.750)	1,01
Trabajador menor de 19 años (1.400/1.750 x 0.6)	0,48
Total personal asalariado	1,49 personas

Suponiendo que estos datos son los que dispone el empresario el 1 de enero del 2.001 la liquidación por IVA en los tres primeros trimestres de ejercicio:

Personal empleado	3,43 x 2.179,32	=	7.475,06
Superficie del local	70 x 6,30	=	441
Superficie del horno	$\frac{1.300 \times 42,20}{100}$	=	<u>548,60</u>
			8.464,66

(La unidad de módulo en el caso de superficie del horno es de 100 decímetros cuadrados).

Total cuota devengada por operaciones corrientes	8.464,66	
Cuota a ingresar en los tres primeros trimestres 9% de	8.464,66	= 761,82 euros

2.1.2 Cálculo de la cuota anual

El cálculo de la cuota anual se hará de la siguiente forma:

- I. Cuota devengada por operaciones corrientes, según los índices y módulos establecidos para cada actividad (los datos para determinar la cuantía de estos será la efectivamente utilizada en el ejercicio, no los datos base utilizados para determinar las cuotas trimestrales).
- II. La cuota devengada se minorará por el importe de las cuotas soportadas por las adquisiciones, AIB o importaciones corrientes de bienes y servicios (total de cuotas de IVA soportado, en territorio de aplicación del impuesto, por las facturas recibidas cuyo registro tiene el empresario o profesional).
- III. En concepto de cuotas soportadas por adquisiciones de difícil justificación se aplica una minoración del 1% sobre las cuotas devengadas (1% del punto I).
- IV. El resultado obtenido (I-II-III) será la **cuota derivada del régimen simplificado**. Para el "resto de actividades" (actividades distintas de la agrícola, ganadera y forestal), se establece un **importe mínimo** que será el resultado de aplicar el porcentaje establecido para cada actividad a la cuota devengada por operaciones corrientes. La cuota derivada del régimen simplificado será entonces la obtenida por el cálculo mencionado en este apartado (I-II-III), salvo que el resultado de multiplicar el porcentaje establecido para cada actividad por el importe de la cuota devengada sea mayor, en cuyo caso, se tomará este.
- V. La cuota derivada del régimen simplificado se corregirá en los siguientes supuestos:
 - Se aumentará por el importe de las cuotas devengadas por operaciones excluidas del régimen simplificado (adquisición intracomunitaria de bienes de inversión, inversión del sujeto pasivo, venta de activos fijos materiales o inmateriales).
 - Se minorará por la cuota soportada por la adquisición, AIB o importación de bienes de inversión según lo expuesto para el régimen general. (la cuota de IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión se reducirá por la percepción de subvenciones recibidas para la adquisición de bienes de inversión concretos, al igual que lo comentado en el régimen general).
 - Se ajustará positiva o negativamente el resultado de regularizar las deducciones correspondientes a las cuotas soportadas antes del 1-1-98 por la adquisición de bienes de inversión afectos a las actividades acogidas al régimen simplificado.

Si el resultado fuese negativo, el sujeto pasivo puede solicitar la devolución o compensación. La declaración del último trimestre debe presentarse en los 30 días primeros del mes de enero.

El contribuyente que opte por el régimen simplificado de IVA, no puede acogerse a la reducción de bases y cuotas de IVA en el supuesto de QUIEBRA de un cliente, al establecer este régimen especial de IVA un método objetivo en el cálculo de las cuotas a ingresar.

Respecto a las Adquisiciones Intracomunitarias que haga el sujeto pasivo acogido al régimen simplificado de IVA, la cuota de IVA devengada (correspondiente a existencias o a bienes de inversión) puede incluirse, a elección del sujeto pasivo, en la liquidación del trimestre en que se produzca o en la del último trimestre del año para calcular el importe de la cuota anual, el importe de la cuota de IVA soportado correspondiente a estas adquisiciones deberá computarse en la liquidación del último trimestre.

Las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de activo fijo, así como las devengadas por la venta de bienes de activo se deducirán o ingresarán en el trimestre correspondiente, salvo que el sujeto pasivo opte por reflejarlas en el cuarto trimestre.

Al igual que en la estimación objetiva en el IRPF se puede solicitar la reducción de los módulos por un tiempo determinado cuando:

1. El desarrollo de la actividad, acogida al régimen simplificado, se vea afectada por incendios, inundaciones, hundimientos..., o que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga personal empleado (el sujeto pasivo deberá presentar un escrito en los 30 días hábiles a partir de que se produzcan las alteraciones en la Administración o Delegación de Hacienda solicitando la reducción de los módulos).
2. Un sector o zona determinada esté afectado por incendios, inundaciones., o cualquier otra circunstancia que repercuta en el desarrollo empresarial de la zona o sector económico en cuestión, en este supuesto el Ministerio de Economía y Hacienda puede autorizar una reducción de los índices o módulos con carácter general.

En las **actividades de temporada** (actividades desarrolladas durante un número de días, no superior a 180, en el año), el cálculo de las cuotas trimestrales se efectuará:

- Primero se calcula la "cuota devengada diaria" en base a los datos del ejercicio anterior: cuota devengada anual/ nº de días de ejercicio de la actividad.
- El ingreso de cada trimestre será: cuota devengada diaria x nº de días de ejercicio de cada trimestre x porcentaje establecido para cada actividad para el cálculo de las cuotas trimestrales. Este resultado se incrementará por la aplicación de los siguientes índices correctores:
 - Hasta 60 días de temporada: 1,5
 - De 61 a 120 días de temporada: 1,35
 - De 121 a 180 días de temporada: 1,25

El cálculo de la cuota anual seguirá el mismo procedimiento que el comentado para el caso del "resto de actividades", pero la cuota se multiplicará por los porcentajes indicados. Para determinar la "cuota mínima del régimen simplificado" para efectuar la comparación comentada también se multiplicará por los mencionados porcentajes.

EJEMPLO: Con los mismos datos del ejemplo para el cálculo de la cuota trimestral, practicar la liquidación anual por IVA, en el régimen simplificado, sabiendo que en el desarrollo de la actividad durante el ejercicio:

- Se han efectuado adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes, ascendiendo el importe de la cuota devengada a 961,61 euros.

- Se han adquirido bienes de inversión, la cuota de IVA soportado por estas adquisiciones ha sido de 1.923,23 euros.
- Se ha vendido un bien de inversión, ascendiendo el importe de la cuota devengada a 480,81 euros.
- La cuota de IVA soportado por adquisición de bienes y servicios en territorio de aplicación del impuesto (sin incluir el importe de las AIB) es de 1.202,02 euros.

Liquidación de IVA correspondiente al cuarto trimestre:

Cuota devengada	8.464,66
Cuota soportada por operaciones corrientes (1.202,02+961,61)	- 2.163,63
Cuota de difícil justificación (1% de 8.464,66)	<u>- 84,65</u>
(a) Diferencia	6.216,38
(b) Cuota mínima 30% de 8.464,66 = 2.539,39	
Cuota mínima derivada del régimen simplificado (la mayor de a y b)	6.216,38
Cuota devengada AIB	961,61
Cuota devengada venta de activo	480,81
Cuota soportada por compra de activo	- 1.923,23
Cuotas trimestrales ingresadas (8.464,66 x 9% x 3 trimestres)	<u>-2.285,45</u>
A ingresar	3.450,11

2.2 Régimen especial de recargo de equivalencia

Este régimen especial es aplicable a minoristas personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles y comunidades de bienes) en el IRPF.

Los proveedores repercutirán el recargo de equivalencia a los minoristas, estos no estarán obligados a liquidar ni ingresar el IVA, pero tampoco podrán deducir las cuotas de IVA soportado.

Quedan excluidas de este régimen las entregas de bienes inmuebles por las que se haya renunciado a la exención del impuesto.

La base imponible es la misma que resulte aplicable al IVA cargado por el proveedor.

Se aplicarán los siguientes tipos impositivos:

- General: 4%, aplicable a las operaciones sujetas al tipo general.
- Reducido del 1%, aplicable a las operaciones sujetas al tipo reducido del 7%.
- Reducido del 0,50%, aplicable a las operaciones sujetas al tipo reducido del 4%.
- Reducido del 1,5%, aplicable a las operaciones objeto del Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco.

2.3 Régimen especial aplicable al comercio electrónico (vigente desde el 1 de julio del 2003)

Las características que definen este Régimen son las siguientes:

- Es optativo.
- Los pueden aplicar los empresarios o profesionales no establecidos que presten estos servicios a destinatarios no empresarios o profesionales establecidos o con domicilio en la Comunidad.
- Se aplicará a las prestaciones de estos servicios que se consideren localizados en la Comunidad según las reglas de localización aplicables para el comercio electrónico (ver apartado 1.3.5. punto 8).
- Las obligaciones del empresario en el caso de que España sea el Estado de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad son:
 1. Declarar por vía electrónica el inicio, modificación o cese de sus actividades en nuestro país si lo elige como Estado miembro de identificación. La Administración le comunicará un número de identificación.
 2. Presentar electrónicamente, e ingresar trimestralmente, una declaración liquidación en la que se hará constar por cada país de consumo el importe (sin IVA) de los servicios prestados, la cantidad de Impuesto que corresponda a cada Estado y el importe total que debe ingresar (suma del Impuesto correspondiente a todos los Estados miembros).
 3. Mantener un registro de las operaciones de este régimen que podrá solicitar el Estado miembro de identificación o cualquiera de los de consumo. Este registro deberá conservarse por el empresario o profesional no establecido durante un periodo de 10 años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.
 4. Expedir y entregar factura o documento sustitutivo cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en Península e Islas Baleares.
 5. Este Régimen entra en vigor el 1 de julio de 2003.

Los empresarios acogidos al Régimen especial aplicable al comercio electrónico, pueden ejercer el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto utilizadas en la prestación de los servicios del régimen, utilizando el procedimiento previsto para los no establecidos, sin que se exija el reconocimiento de la reciprocidad de trato, y tampoco será necesario que nombren representante, para ello ante la Administración Tributaria.

Según la Ley del IVA se entiende por:

- a) Empresario o profesional no establecido en la Comunidad: todo empresario o profesional que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un Establecimiento Permanente en el territorio de la Comunidad, ni tampoco tenga la obligación de estar identificado en la Comunidad.
- b) Estado miembro de identificación: Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.
- c) Estado miembro de Consumo: Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos.
- d) Declaración-liquidación periódica del régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica: declaración-liquidación en la que consta la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada Estado miembro.

3 OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS

En este apartado enumeramos otros impuestos indirectos que pueden gravar las operaciones realizadas por la empresa societaria e individual.

3.1 Impuestos especiales

Los impuestos especiales son impuestos indirectos sobre consumos específicos que gravan en fase única la fabricación, elaboración e introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte.

Los conceptos gravados por los impuestos especiales son:

- a) Impuestos especiales de fabricación.
 - Alcoholes y bebidas alcohólicas: cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas.
 - Hidrocarburos.
 - Labores de tabaco.
 - Electricidad.
- b) Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- c) Impuesto especial sobre las primas de seguro.

3.2 Renta de aduanas

Se incluyen en este concepto los impuestos indirectos que gravan el tráfico exterior de mercancías, tanto a la importación como a la exportación. La finalidad es la protección de la actividad económica interior. El contenido de estos impuestos es:

- a) Derechos de importación: constituidos por los derechos de aduana y las exacciones reguladoras agrícolas y demás exacciones establecidos en el marco de la Política Agrícola Común.
- b) Derechos arancelarios a la exportación: están integrados por los derechos de aduana y las exacciones reguladoras agrícolas.

4 CONCLUSIONES

El régimen tributario de las operaciones de las pymes, independientemente de su forma jurídica, viene marcado por el IVA.

Este impuesto indirecto afecta a las operaciones realizadas por la actividad, tratándose tanto de operaciones que realice el empresario en territorio de aplicación del impuesto (Operaciones interiores), como las realizadas con terceros países (Exportaciones e Importaciones) o con países pertenecientes a la U.E. (Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes y Entregas Intracomunitarias de Bienes).

El IVA establece un régimen general de aplicación que será aplicable al empresario individual (y asimilados) que opte por la modalidad de estimación directa y directa simplificada en el IRPF y a la empresa societaria (y asimilados).

El régimen especial simplificado será de aplicación a los sujetos pasivos que estimen su rendimiento en IRPF en la modalidad de estimación objetiva, no es aplicable a la empresa societaria.

El régimen especial de recargo de equivalencia se aplica a los empresarios individuales (y asimilados) que desarrollen actividades relacionadas con el comercio minorista, al igual que el régimen especial simplificado, no es aplicable a la empresa societaria.

La característica fundamental de este impuesto, complejo sin duda, es el sistema de deducciones que establece y que permite al empresario recuperar, por compensación directa del IVA devengado, el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que realice para el desarrollo normal de su actividad.

Las modificaciones a destacar para el año 2003 que afectan a este impuesto son las siguientes:

- Se define de nuevo el suministro de productos informáticos. Se considera entrega de bienes el suministro de productos informáticos normalizados efectuado en cualquier soporte material cuando para su utilización no necesite modificación sustancial. En caso contrario se considerará prestación de servicios.
- Sistematización de las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios.
- La mayor parte de las modificaciones introducidas en la Ley se derivan de la adaptación del derecho interno a las Directivas Comunitarias sobre Comercio Electrónico y servicios de Radiodifusión y Televisión y sobre facturación.
- Se regula un nuevo régimen especial aplicable a determinados operadores no comunitarios que presten servicios de comercio electrónico.
- Se concretan las reglas de localización aplicables a los servicios de comercio electrónico y a los de radiodifusión y televisión.
- Para el Régimen Especial Simplificado:
 - En general se mantiene la estructura vigente, así como las cuantías monetarias de los módulos del ejercicio 2002.
 - Se incluye un nuevo límite que afecta al volumen de adquisiciones o importaciones del ejercicio anterior.
 - Se procede a la reducción de determinados signos, índices o módulos aplicables a las actividades de transporte, para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo en el ejercicio 2002 en dichas actividades económicas, afectando esta reducción a la determinación de los pagos fraccionados en el régimen de estimación objetiva del IRPF, a las cuotas trimestrales en el régimen simplificado de IVA y al cálculo del rendimiento neto para el régimen de estimación objetiva en el IRPF.
 - Se aprueban los beneficios aplicables en 2003 para las actividades económicas afectadas por el accidente del buque "Prestige".

Fiscalidad del beneficio de la empresa

En este capítulo se analiza el efecto que tienen el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS) sobre el beneficio de la actividad.

En el caso del empresario individual, la tributación del beneficio de la actividad viene marcado por la Ley del IRPF y por la Ley del IS. En el caso de la empresa societaria, la tributación del beneficio está sometida a la Ley del IS. En ambos casos, es de destacable importancia el régimen especial establecido en la Ley del IS para las empresas de reducida dimensión.

1 EMPRESARIO INDIVIDUAL Y ASIMILADOS

1.1 Introducción

La fiscalidad del beneficio para el empresario individual y asimilados (comunidades de bienes y sociedades de bienes) se centra en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

La Ley de IRPF define los rendimientos de actividades económicas como aquellos que, procedentes del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos (o de uno de ambos), con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La diferencia fundamental entre este tipo de rendimientos y los procedentes del trabajo personal radica en la asunción o no del riesgo inherente a la "ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios"; así a partir del 1/1/99 se califican como rendimientos de trabajo si no se asume el "riesgo" del negocio:

- Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares (si el sujeto pasivo realiza esta actividad mediante una academia de su propiedad, asumiendo el riesgo del negocio, estos rendimientos se calificaran como "actividades económicas").

- Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación (si el titular no cediese el derecho a su explotación y fuese él mismo quien lo hiciese, el rendimiento se calificaría como “actividad económica”).
- Los rendimientos derivados de las relaciones laborales de carácter especial de los artistas en espectáculos públicos y de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo de las operaciones.

El arrendamiento o compraventa de inmuebles se entiende como actividad empresarial y no como rendimiento de capital inmobiliario o ganancias y pérdidas (en el caso de compraventa de inmuebles), cuando de forma simultánea concurren las siguientes circunstancias:

- Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad
- Que para el desempeño de la actividad se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral a jornada completa.

Se engloban bajo un mismo concepto los rendimientos procedentes de actividades empresariales y profesionales, aunque la distinción entre uno y otro concepto se sigue manteniendo en la normativa reglamentaria por distintas razones, entre las que destacan:

- Las obligaciones formales son diferentes.
- Las actividades profesionales están sometidas, con carácter general a retención o ingreso a cuenta.
- Diferentes obligaciones contables y registrales en estimación directa normal y simplificada y en estimación objetiva.
- La tarifa del impuesto de Actividades Económicas (IAE), atribuye secciones distintas a las actividades empresariales y a las profesionales.

Los regímenes de determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales (que se desarrollan en el siguiente apartado), son los siguientes:

- Estimación directa normal.
- Estimación directa simplificada.
- Estimación objetiva (constituida por el régimen de módulos).

El rendimiento neto se determina según las normas del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), salvo en el método de estimación objetiva, donde se seguirán las normas específicas establecidas en la Orden Ministerial que lo regula.

En la determinación del rendimiento neto no se incluyen las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos afectos a estas actividades, el importe se determinará según lo expuesto en el apartado “ganancias y pérdidas patrimoniales”.

La afectación de bienes al patrimonio empresarial o la desafectación de estos, para incluirlos en el patrimonio personal del sujeto pasivo, no producen por sí mismas alteración patrimonial alguna (se producirá si, con posterioridad a la afectación o desafectación se enajenan los bienes, como veremos en el apartado de ganancias y pérdidas patrimoniales).

Los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste de forma gratuita, o destine al uso o consumo propio, se computarán por su valor normal de mercado.

Los rendimientos de actividades económicas se imputan conforme a la normativa del IS (criterio de devengo), sin embargo, los sujetos pasivos que desarrollen estas actividades pueden optar por el

criterio de caja siempre que no estén obligados fiscalmente a llevar contabilidad y registros de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio y, de forma efectiva, no la lleven según lo establecido en el Código de Comercio. En concreto pueden optar por el criterio de caja:

- En estimación directa: las actividades profesionales y las actividades empresariales de carácter no mercantil.
- En estimación directa simplificada: las actividades empresariales y profesionales.
- En estimación objetiva: las actividades agrícolas, ganaderas y forestales y el resto de actividades.

La opción por este criterio de imputación temporal abarca a todas las actividades del sujeto pasivo y la aprobación es automática al solicitarlo el contribuyente en la declaración del impuesto. Este criterio de imputación deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años y perderá su eficacia cuando el contribuyente deba cumplir sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio.

Los sujetos pasivos que determinen el rendimiento neto de su actividad por la modalidad de estimación directa o directa simplificada pueden aplicarse las deducciones en la cuota establecidas en el Impuesto de Sociedades por incentivos a la inversión con los mismos porcentajes y límites establecidos en esta.

Si la actividad se acoge al método de estimación objetiva para determinar el rendimiento neto de su actividad, estas deducciones sólo le serán aplicables si se establece de forma reglamentaria (a partir del 1/1/2001, estas actividades podrán acogerse a la deducción por tecnologías de la información y de la comunicación).

La deducción por inversiones en el Impuesto de Sociedades tiene un coeficiente límite conjunto sobre la cuota líquida. En el caso de empresa individual y asimilados el límite se practicará sobre la suma de las cuotas estatal y autonómica minorada en las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gasto en bienes de interés cultural, (ver apartado deducciones en cuota en empresa societaria).

Los regímenes de determinación del rendimiento neto son:

- Estimación directa normal: método general de estimación, el rendimiento neto se estima según las normas del IS, salvo que el sujeto pasivo opte por otro régimen. Las obligaciones contables deben ajustarse a lo establecido en el Código de Comercio.
- Estimación directa simplificada: régimen voluntario de estimación (el sujeto pasivo puede efectuar la renuncia). El sujeto pasivo puede optar a este régimen si cumple determinados requisitos. Las principales ventajas son: cuantificación de determinados gastos deducibles (provisiones y gastos de difícil justificación), cuyo cálculo resulta complejo para las Pymes en el método de estimación directa normal y la desaparición de la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, sustituyendo esta por determinados libros-registros.
- Estimación objetiva: régimen voluntario de estimación (el sujeto pasivo puede efectuar la renuncia). El sujeto pasivo puede optar a este régimen si cumple determinados requisitos. Las principales ventajas son: simplificación de la cuantificación del rendimiento neto, reducción de las obligaciones registrales y contables.

Se observa por tanto, cómo del método más complicado, estimación directa normal, el IRPF establece dos métodos de carácter optativo, basados en la simplificación registral (estimación directa simplificada y estimación objetiva) y en la simplificación de cálculo del rendimiento neto (estimación objetiva).

Por la razón expuesta en el párrafo anterior, la Ley de IRPF establece una incompatibilidad absoluta entre los regímenes de estimación directa y estimación objetiva para todas las actividades que realice el sujeto pasivo, esta incompatibilidad absoluta también aparece entre los métodos de estimación directa normal y directa simplificada, prevaleciendo en todo caso el método de estimación directa normal al ser este el de carácter general y obligatorio, frente a los otros dos métodos de carácter optativo.

Si, por ejemplo, un sujeto pasivo realiza varias actividades y alguna de ellas se encuentra en la modalidad de estimación directa normal, todas las actividades del sujeto pasivo tendrán que estimarse por este método, aunque a alguna de ellas les sea aplicable el método de estimación directa simplificada, o, el método de estimación objetiva. En el caso de un sujeto pasivo, titular de varias actividades, en las que una de ellas se determine el rendimiento neto por estimación directa simplificada, supone que, en todas las actividades se tendrá que utilizar este método aunque en alguna de ellas se pueda aplicar el método de estimación objetiva.

Para las actividades que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa y directa simplificada les es de aplicación lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades relativo a los **incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión** (capítulo duodécimo del Título VIII de la Ley 43/95), este régimen especial en el IS, que será desarrollado en apartados posteriores, será de **aplicación a las actividades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo anterior sea inferior a 6 millones de euros** según lo establecido en el RDL 2/2003.

La normativa del IRPF determina que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior corresponda al conjunto de todas las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo.

Si en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año; en las empresas de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo, si fuese inferior al año, se elevará al año, al igual que en el caso anterior.

El importe neto de la cifra de negocios se calcula:

Suma de ventas de productos y prestaciones de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la actividad, menos las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros impuestos relacionados directamente con la cifra de negocios.

Los incentivos fiscales en términos generales son:

- Libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos que generen creación de empleo.
- Libertad de amortización para inversiones en elementos de escaso valor.
- Aceleración de las amortizaciones del inmovilizado material nuevo e inmovilizado inmaterial.
- Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.
- Dotación por posibles insolvencias de deudores global.
- Tipo de gravamen.
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la telecomunicación.
- Deducción por inversiones en activos para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables: 10%.

Destacar que desde el 1 de enero del 2001, la deducción para el fomento de las tecnologías de la información es aplicable a las personas físicas que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto en régimen de estimación objetiva, para estas actividades la base conjunta de la deduc-

ción tendrá como límite el rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación objetiva, computado para la determinación de la base imponible. El importe de la deducción será del 10% del importe de las inversiones y los gastos del periodo relacionados con estas actividades.

En el RDL 2/2003 se crea una nueva deducción en el IRPF, **“Deducción por cuenta ahorro-empresa”**: Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, destinadas a la constitución de una Sociedad Nueva Empresa regulada en el capítulo XII de la Ley 2/95, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada siempre y cuando cumplan una serie de requisitos.

La base máxima de esta deducción será de 9.000 euros anuales y estará constituida por las cantidades depositadas en cada periodo impositivo hasta la fecha de la suscripción de las participaciones en la Sociedad Nueva Empresa. El porcentaje de deducción aplicable será del 15%.

Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta ahorro-empresa y únicamente tendrá derecho a la deducción por la primera Sociedad Nueva Empresa que constituya. Las cuentas ahorro-empresa deberán identificarse en los mismos términos que los establecidos para el caso de las cuentas ahorro-vivienda.

1.2 Empresario individual

En este apartado desarrollamos los tres métodos de estimación del Rendimiento neto de Actividades según la Ley de IRPF, en el método de estimación objetiva se exceptúan las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

1.2.1 Estimación directa normal

El rendimiento neto se determina según la normativa del IS, con la única particularidad, ya comentada, de la exclusión de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

En concreto en estimación directa normal el rendimiento neto será igual a la diferencia entre la totalidad de los ingresos (incluidos el autoconsumo, las subvenciones y demás transferencias) y los gastos necesarios para su obtención.

Los gastos deducibles comunes en una actividad son:

1. *Gastos por adquisiciones corrientes de bienes efectuadas a terceros. Dentro de este concepto se incluyen las siguientes operaciones de compra del circulante:*

- Compras de existencias destinadas a la venta en iguales o similares condiciones en que se adquieran.
- Compras de existencias destinadas a los procesos de producción de la empresa para la obtención de productos finales (quedan englobadas las materias primas y auxiliares, los combustibles, elementos y conjuntos incorporables, así como los envases y embalajes).
- Los gastos accesorios a la compra (transporte, seguro...) se incorporan al coste o precio de adquisición de los bienes a los que se imputan. Para calcular el gasto correspondiente a toda clase de materiales utilizados en la actividad se aplica la siguiente fórmula:

- + Existencias iniciales
- + Compras
- Existencias finales
- Gasto del periodo

2. *Bonificaciones y descuentos sobre ventas.*

3. *Gastos de personal. Se consideran gastos de personal los sueldos y salarios devengados en virtud de una relación laboral, también se incluyen las retribuciones satisfechas al cónyuge e hijos menores de titular de la actividad, cuando cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:*

- Contrato laboral y afiliación al régimen general de la Seguridad Social (salvo en el caso de actividades agrícolas y ganaderas o trabajadores autónomos, que deberán afiliarse al régimen de la Seguridad Social correspondiente).
- Que convivan con el contribuyente.
- Que el trabajo sea desempeñado con habitualidad y continuidad.

El importe deducible por las retribuciones satisfechas al cónyuge e hijos menores, no puede superar a las retribuciones de mercado en función de la calificación profesional y trabajo desempeñado. El cónyuge e hijos menores, integrarán en su declaración por IRPF, el importe percibido, en concepto de rendimientos de trabajo.

Las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas del personal y las cantidades entregadas al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio, se consideran contablemente como gastos del personal imputables íntegramente al ejercicio en que se devengan.

4. *Cargas sociales.*

5. *Otros gastos de personal.*

6. *Gastos financieros.*

7. *Tributos.* Se incluyen en este concepto los tributos y recargos no estatales (IBI, IAE...), las exacciones parafiscales, las tasas, las contribuciones especiales..., siempre que afecten a los rendimientos computados, que no tengan carácter sancionador y que correspondan al mismo ejercicio que los ingresos. No tendrán la consideración de gastos deducibles: las multas y sanciones penales y administrativas de origen tributario, el recargo de apremio en la recaudación del periodo ejecutivo, el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, y, por supuesto el IVA, que con carácter general según lo expuesto en el apartado correspondiente, es recuperable.

8. *Servicios profesionales.*

9. *Arrendamientos y Cánones.*

10. *Suministros.*

11. *Otros servicios exteriores.*

12. *Primas de seguros sobre elementos afectos.*

13. *Gastos de conservación y reparación.*

14. *Gastos por indemnizaciones satisfechas.* Las indemnizaciones devengadas por terceros se entienden fiscalmente deducibles cuando:

- Procedan de ejecución de fianzas, depósitos, garantías o avales establecidos por el sujeto pasivo con origen en operaciones propias de la actividad o explotación desarrolladas en su empresa.
- Sanciones por incumplimiento total o parcial de obligaciones contractuales con terceros, con el mismo origen que el punto anterior.

- Responsabilidades en las que el sujeto pasivo, titular de la actividad haya incurrido en el desarrollo de su actividad.

15. Gastos por pérdidas sufridas en valores de explotación por siniestros o circunstancias no derivadas de su normal utilización en la actividad. En el supuesto que estos valores de explotación estuviesen asegurados, sólo podrá computarse como gasto del ejercicio, la diferencia entre la pérdida y la indemnización que se vaya a percibir.

16. Amortizaciones. La dotación a la amortización es fiscalmente deducible si cumple el criterio fiscal de "depreciación efectiva". Se considera que la dotación a la amortización cumple este criterio cuando el sujeto pasivo amortice sus activos por los siguientes métodos de amortización:

a) Método lineal (según tablas).

El importe de la amortización se calcula aplicando al precio de adquisición (sin IVA), un porcentaje que deberá estar entre el coeficiente máximo y el mínimo recogidos en las tablas de amortización. Para las adquisiciones de activos fijos nuevos realizadas entre el 1/1/2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas oficiales, se multiplicarán por 1,1. El nuevo coeficiente será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el periodo indicado, (RDL 2/2003).

Las tablas de amortización dan el coeficiente máximo de amortización y el periodo máximo, para cada sector económico; estos coeficientes son anuales y están calculados para que los elementos patrimoniales se utilicen durante una jornada laboral de ocho horas. Si el sujeto pasivo elige amortizar según el coeficiente máximo, el periodo de amortización elegido será el mínimo, y si opta por amortizar según el periodo máximo, el coeficiente de amortización a utilizar será el mínimo.

Por ejemplo, según las tablas, para la División 6. (comercio, hostelería y restaurantes. Reparaciones), en la agrupación 1. (comercio) las máquinas de venta automática tienen un coeficiente máximo del 20% y un periodo máximo de 10 años. El titular de la actividad puede optar por amortizar al 20% durante un plazo de 5 años ($100/20=5$) o durante 10 años al 10% ($100/10=10$).

Asociado a este método de amortización constante por tablas, tenemos dos casos particulares:

- Elementos que se utilicen en más de un turno: se aplicará un coeficiente máximo superior al de tablas obtenido de aplicar la siguiente fórmula:

$$C^* = \text{coeficiente mínimo} + \frac{(\text{coef. max.} - \text{coef. mín.}) \times \text{horas trabajadas}}{8 \text{ horas}}$$

- El inmovilizado material que se adquiere usado se puede amortizar por tres métodos:
 1. Sobre el precio de adquisición del activo usado, aplicar el doble del coeficiente máximo.
 2. Sobre el precio de adquisición o coste de producción originario, el coeficiente máximo.
 3. Sobre el valor pericial del precio de adquisición o coste de producción, el coeficiente máximo.

b) Sistemas degresivos de amortización:

Los métodos degresivos de amortización permiten dotar a la amortización un importe mayor en los primeros años, lo que supone para el titular de la actividad una minoración del riesgo de obsolescencia.

No se pueden amortizar por los métodos degresivos de amortización: los edificios, el mobiliario y los enseres.

Los métodos degresivos son:

- b.1) Sistema degresivo por porcentaje constante.

Consiste en aplicar un porcentaje sobre el saldo pendiente de amortizar al final de cada ejercicio.

Este porcentaje se calcula multiplicando el coeficiente lineal de amortización por un factor de ponderación determinado en función del periodo de amortización del activo.

El factor de ponderación es:

De 0 a 5 años: 1,5 por coeficiente lineal

De 5 a 8 años: 2,0 por coeficiente lineal

A partir de 8 años: 2,5 por coeficiente lineal

El porcentaje constante tiene que ser mayor o igual al 11%.

Al concluir el periodo de amortización el saldo pendiente de amortización se cancelará, siendo gasto deducible la totalidad.

b.2) Sistema degresivo por suma de dígitos.

Se obtiene la suma de dígitos (si por ejemplo en número de años elegido para amortizar es de cuatro, la suma de dígitos será $1+2+3+4=10$).

Se obtiene la cuota por dígito = precio de adquisición / suma de dígitos.

La dotación deducible será la cuota por dígito x dígito (en sentido inverso).

EJEMPLO: Se supone que un sujeto pasivo adquiere el 1 de enero una máquina de venta automática cuyo precio de adquisición (sin IVA) asciende a 10.000 unidades monetarias (u.m.), el coeficiente máximo de amortización según tablas es del 20% y el periodo máximo 10 años.

Se calcula la dotación deducible según los tres métodos de amortización, lineal, degresivo por suma de dígitos y degresivo por porcentaje constante.

El periodo de amortización que, en condiciones normales, elegirá el titular será el asociado al coeficiente máximo, en nuestro ejemplo 5 años.

Método lineal (según tablas)

La dotación deducible durante los 5 años será la misma: 20% de 10.000. = 2.000 u.m

Años	Dotación contable	Dotación deducible
1	2.000	2.000
2	2.000	2.000
3	2.000	2.000
4	2.000	2.000
5	2.000	2.000

La distribución de la dotación es constante a lo largo de la vida útil del bien.

Amortización degresiva por suma de dígitos

Primero se halla la suma de dígitos; al ser 5 el número de años elegido para amortizar el bien, la suma de dígitos será 15 (= 1+2+3+4+5), la cuota por dígito será de 666,67 (= 10.000/ 15), La dotación fiscal deducible será:

Años	Dígito	Cuota por dígito	Dotación contable Dígito x cuota por dígito	Dotación deducible
1	5	666.666	3.333,35	3.333,35
2	4	666.666	2.666,68	2.666,68
3	3	666.666	2.000,00	2.000,00
4	2	666.666	1.333,34	1.333,34
5	1	666.666	666,67	666,67
Total			10.000,00	10.000,00

Con el método degresivo por suma de dígitos, el periodo de amortización coincide con el método lineal, pero, a diferencia de este, la distribución de las dotaciones deducibles varía, siendo mayor en los primeros años.

Amortización degresiva por porcentaje constante

El periodo de amortización sigue siendo de 5 años, el coeficiente lineal asociado es el coeficiente máximo del 20%.

Para un periodo de amortización de 5 años el factor de ponderación es de 2, el coeficiente a aplicar sobre el saldo pendiente de amortización es de $20 \times 2 = 40\%$.

Año	Capital pendiente de amortizar	Dotación contable 40% sobre capital pendiente de amortizar	Dotación deducible
1	10.000	4.000	4.000
2	6.000	2.400	2.400
3	3.600	1.440	1.440
4	2.160	864	864
5	1.296	1.296	1.296
Total		10.000	10.000

Con este método degresivo se obtienen las mismas ventajas que con el anterior, pero la dotación deducible en los primeros años es mayor, en condiciones normales, el método recomendado para nuestro ejemplo, será el degresivo por porcentaje constante.

c) *Amortización por Plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria*

El titular optará por este método cuando circunstancias de carácter permanente determinen una depreciación superior a la establecida por tablas. El requisito para optar por este método es solicitar a la Administración tributaria la aplicación de un coeficiente superior a propuesta del contribuyente; esta solicitud debe contener:

- Una descripción de los elementos, indicando la actividad a la que se hallen adscritos y su ubicación.
- Una descripción del método propuesto.
- Justificación del método propuesto.

La solicitud debe presentarse durante el periodo de construcción de los elementos o de los tres meses siguientes a la fecha en la que deba comenzar la amortización.

d) Amortización por prueba de depreciación efectiva

Se aplica cuando el contribuyente pueda probar que la depreciación efectiva es mayor que la que se deriva de los métodos anteriores. A diferencia del método de amortización por Plan formulado por el sujeto pasivo, este método no necesita de un plan de amortización y se empieza a amortizar antes de demostrar la efectividad de la dotación a la amortización practicada, el riesgo para el titular de la actividad proviene de que es él el que tiene que “probar” a la Administración tributaria la efectividad de la dotación, en todo caso, si las pruebas aportadas no se consideran suficientes por parte de la Administración el sujeto pasivo deberá ajustar su dotación a los métodos a), b) ó c).

e) Libertad de amortización

La libertad de amortización supone la mayor bonificación fiscal para los activos fijos, como su nombre indica, supone una “libertad” a decidir por el titular de la actividad respecto a la dotación a la amortización a efectos fiscales.

En resumen la Libertad de Amortización supone para el sujeto pasivo que puede deducirse un gasto aunque este no esté contabilizado.

EJEMPLO: Con los mismos datos que en el ejemplo anterior (maquinaria adquirida por 10.000 unidades monetarias, coeficiente máximo 20%, periodo máximo 10 años), supongamos que el sujeto pasivo puede acogerse a la bonificación fiscal de Libertad de Amortización y que la aprovecha al máximo en este ejercicio; la tabla de amortización, para el caso de que el sujeto pasivo dote una amortización contable según tablas al 20%, es:

Año	Dotación contable	Dotación fiscal	Ajuste
1	2.000	10.000	(8.000)
2	2.000	-	2.000
3	2.000	-	2.000
4	2.000	-	2.000
5	2.000	-	2.000
Total	10.000	10.000	-

En el año 1 la dotación contable o técnica asciende a 2.000 por aplicación del método de amortización por tablas, sin embargo fiscalmente, el titular puede deducirse todo el gasto por la compra de ese activo fijo.

La diferencia entre la dotación contable y la fiscal (8.000 u.m) reducirá el resultado contable de la actividad.

En los años siguientes, la dotación contable seguirá siendo la misma, sin embargo, esta dotación ya no es deducible, pues fiscalmente el bien tiene un valor neto contable "cero". Al no ser deducible la dotación a la amortización el sujeto pasivo deberá incrementar su resultado contable desde el año 2 al 5 por el importe de la dotación técnica a la amortización.

Si el titular vende la maquinaria en diciembre del año 3 por 6.000 u.m, las consecuencias tributarias serían las siguientes:

Ganancia contable:.....	<u>2.000</u>
Valor de enajenación.....	6.000
Valor neto contable (10.000 - 6.000).....	- 4.000
Ganancia fiscal:.....	<u>6.000</u>
Valor de enajenación.....	6.000
Valor neto contable "fiscal".....	0

Como ya se ha contabilizado una ganancia patrimonial de 2.000 u.m y fiscalmente debe computarse una ganancia de 6.000 u.m., el titular deberá incrementar su resultado contable por la diferencia entre la ganancia contable y la fiscal, en nuestro ejemplo: 4.000 de u.m. (Este importe, si se observa el cuadro, es el importe de los ajustes pendientes de imputar del año 4 y del año 5).

La libertad de amortización se aplica según la Ley de Sociedades a determinados supuestos y sectores económicos que se quieren bonificar, estos son:

- Inmovilizado material e inmaterial de las Sociedades Anónimas Laborales afectos a sus actividades y adquiridos en los cinco primeros años desde su calificación.
- Activos mineros durante 10 años a partir del comienzo del primer periodo en cuya base se integre el resultado de explotación.
- Inmovilizado material e inmaterial, excluidos edificios, afectos a las actividades de Investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse en 10 años.
- Gastos de Investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de elementos que gocen de libertad de amortización.
- Inmovilizado material e inmaterial de las entidades calificadas como explotaciones asociativas prioritarias (Ley 19/95, de Modernización de Explotaciones Agrarias), adquiridos durante los 5 años a partir de su reconocimiento.

Si la actividad cumple los requisitos para acogerse a los incentivos fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión, le será de aplicación la libertad de amortización con creación de empleo, o, libertad de amortización para inversiones de reducido valor, que se analizarán en apartados posteriores.

f) Amortización del fondo de comercio, derechos de traspaso, marcas y demás inmovilizado inmaterial, que no tengan fecha cierta de extinción; será deducible la amortización hasta el límite anual máximo del 10% de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Adquisición a título oneroso.
- Que las entidades, transmitente y adquirente no estén en régimen consolidado, según el art. 42 de Código de Comercio, salvo que se pruebe la adquisición de persona no vinculada.
- Para los derechos de traspaso, en el supuesto de que el contrato tuviese una duración inferior a 10 años, se calculará la dotación deducible atendiendo a esta duración. (si por ejemplo la duración es de 7 años, la dotación deducible en cada año será 1/7).

De no cumplirse estos requisitos el sujeto deberá acudir al método de depreciación efectiva probada.

Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio serán deducibles con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe (esta medida supone amortizar el fondo de comercio en 20 años en vez de en 10 años), siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- Que las entidades, transmitente y adquirente, no estén en régimen consolidado según el art. 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la adquisición de persona no vinculada.
- Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio que no cumpla los requisitos anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible del mismo.

17. Provisiones

Dentro de estos gastos vamos a destacar:

- a) **Dotación a la provisión por depreciación de existencias:** el Impuesto de Sociedades (IS) no hace ninguna referencia sobre la forma de cálculo, por lo tanto, si la dotación se ajusta al Plan General de Contabilidad, el gasto será deducible.

Sólo se especifica en la Ley del IS que la dotación a la provisión por depreciación de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales será deducible transcurridos dos años de la puesta en el mercado o antes, si se prueba la depreciación efectiva.

- b) **Dotación a la provisión por insolvencias:** Fiscalmente distinguimos dos grupos:

- I) Dudosos: deudor en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o situaciones análogas, deudor procesado por delito de alzamiento de bienes, obligaciones reclamadas judicialmente u objeto de litigio o procedimiento arbitral de cuya solución dependa el cobro. En estos casos la dotación es deducible.
- II) Morosos: sólo será deducible la dotación si han transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación de pago. No se admite la dotación basada en estimaciones globales del riesgo; sin embargo las empresas que puedan acogerse a los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión pueden dotar un 1% sobre el saldo a final del periodo.

No se admitirán como fiscalmente deducibles las dotaciones a la provisión sobre estos créditos (tanto para el caso "a" como para el "b"), excepto cuando sean objeto de procedimiento arbitral o judicial, en los siguientes supuestos:

- Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derechos de retención excepto en los casos de envilecimiento o pérdida de la garantía.
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

- Los que sean objeto de renovación o prórroga expresa.
 - Los adeudados por persona o entidad vinculada, salvo insolvencia judicialmente declarada.
- c) **Dotación a la provisión por depreciación de la cartera de valores.** La principal diferencia entre el criterio contable y fiscal, se refiere a la dotación a la provisión por depreciación de valores de renta fija admitidos a cotización, será deducible la dotación hasta el límite de la depreciación global del conjunto de la cartera de dichos títulos; sobre los títulos que no estén admitidos a cotización o coticen pero en un mercado situado en un paraíso fiscal, no será deducible la dotación.
- d) **Dotación a la provisión sobre riesgos y gastos.** El criterio general es la no deducibilidad de las dotaciones cuyo objeto sea la cobertura de riesgos “previsibles”, pérdidas eventuales o gastos o deudas probables, sólo será deducible la provisión que cubra un gasto “cierto” por este concepto.

Dentro de este grupo, destacar la dotación a la provisión para garantía de reparaciones y revisiones. En este supuesto el titular de la actividad sabe que este gasto se va a producir, pero desconoce el importe exacto, para diferenciar la parte de provisión de la de previsión, la Ley del IS, establece el siguiente cálculo:

- Primero se calcula el porcentaje = gastos por garantía /ventas con garantía referidos al ejercicio y a los dos años anteriores.
- El límite de la dotación del ejercicio será el importe que resulte de aplicar el porcentaje del punto anterior a las ventas con garantías vivas del ejercicio.

EJEMPLO: Un sujeto pasivo dedicado a la actividad de venta y reparación de electrodomésticos, incluye en sus condiciones de venta una garantía de un año por reparaciones. Los datos de ventas con garantía y gastos por este concepto de los dos años anteriores son:

Año (n- 1) ventas con garantía 8.000 u.m / gastos por reparaciones: 1.500 u.m.
 Año (n- 2) ventas con garantía 9.000 u.m / gastos por reparaciones: 1.300 u.m.

En el ejercicio, las ventas con garantía han sido de 7.000 y los gastos por reparaciones de 1.000.

El saldo de la provisión para garantía de reparaciones y revisiones al inicio del ejercicio ascendía a 1.000 u.m. La entidad ha dotado una provisión de 300 u.m.

Para calcular la dotación fiscalmente deducible del ejercicio, primero calculamos el porcentaje:

$$\frac{1.500+1.300+1.000}{8.000+9.000+7.000} = 15,83\%$$

El saldo de la provisión al final del ejercicio tiene que ascender al 15,83% de 7.000 = 1.108 u.m.

La empresa sólo puede dotar en el ejercicio 108 u.m. para igualar el saldo de la provisión a 1.108. (la dotación al inicio del ejercicio es de 1.000 u.m., y al final del ejercicio tiene que aparecer reflejado un total de 1.108 u.m.).

Como se ha dotado una provisión del 300 u.m, la diferencia (300 – 108= 192) no será gasto deducible, la empresa tendrá que incrementar su resultado contable por este importe.

18. Gastos deducibles en el Impuesto de sociedades que no lo son en el IRPF para los titulares de actividades:

- Cantidades donadas a sociedades de desarrollo industrial regional, federaciones deportivas y clubes deportivos.

- Las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de que constituyan reducción en la base imponible del impuesto.

19. Gastos deducibles específicos para los titulares de actividades en el IRPF, no deducibles en el Impuesto de Sociedades:

- Seguros de accidentes y enfermedad concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social con el límite de 3.005 euros en el año.
- Las retribuciones satisfechas al cónyuge e hijos menores con las condiciones y límites especificados en el punto de "gastos de personal".
- Las cantidades satisfechas por el contribuyente al cónyuge o hijos menores por la cesión de bienes o derechos no comunes a ambos cónyuges y utilizados en la actividad económica.
- Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él. El límite máximo de este gasto será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente, (vigente a partir del 1/1/2003).

Obligaciones formales

- Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales de carácter mercantil, acogidos al régimen de estimación directa normal, están obligados a la llevanza de la contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio.
- Cuando la actividad empresarial no tenga carácter mercantil las obligaciones formales en las dos modalidades de estimación directa son: libro-registro de ventas e ingresos, libro-registro de compras y gastos, y libro-registro de bienes de inversión. Los sujetos pasivos que lleven contabilidad ajustada a lo previsto en el Código de Comercio, no están obligados a llevar los libros-registro mencionados.
- Si la actividad es profesional, las obligaciones formales en las dos modalidades de estimación directa son: libro-registro de ingresos, libro-registro de gastos, libro-registro de bienes de inversión, y, libro-registro de provisiones de fondos y suplidos.

1.2.2 Estimación directa simplificada

El titular de la actividad puede acogerse a esta modalidad de estimación del rendimiento neto cuando:

- No se determine el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.
- El importe neto de la cifra de negocios (ventas de producto y / o prestación de servicios de las actividades ordinarias de la actividad, menos las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, IVA y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios) para el conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el ejercicio anterior. En el primer año de actividad, salvo renuncia, se podrá optar por este método de estimación al no tener referencia de la cifra neta de negocios del año anterior; si la actividad se ha iniciado en el año inmediato anterior, pero no a comienzos del periodo impositivo, el importe neto de la cifra de negocios, se elevará al año.
- El contribuyente no haya renunciado a esta actividad.

La exclusión del régimen de estimación directa simplificada tiene lugar cuando se rebasa el límite de 600.000 euros de importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo y produce efectos en el año siguiente en que se rebasa dicho límite.

Si en el año siguiente no se rebasa el mencionado límite el sujeto pasivo puede optar por este régimen de estimación.

La renuncia y revocación deben efectuarse en la declaración censal, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, la renuncia produce sus efectos durante un periodo de tres años (a diferencia de la exclusión que sólo tiene efectos durante el año siguiente a aquel en que se rebasa el límite fijado por Ley para la cifra neta de negocios). Una vez finalizado el plazo de tres años de la renuncia, se entiende prorrogado tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera ser aplicable la modalidad, salvo que se efectúe la revocación en la declaración censal. Cuando se produce la renuncia o la exclusión, el contribuyente ha de determinar el rendimiento neto por la modalidad de estimación directa normal en todas sus actividades.

El rendimiento neto en esta modalidad se determina aplicando las mismas normas que para la estimación directa en su modalidad normal, con las siguientes especialidades:

- El gasto por dotación a la amortización del inmovilizado material se determinará por el método lineal aplicando la tabla simplificada, aprobada por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Grupo	Elementos patrimoniales	Coefficiente lineal máximo (porcentaje)	Periodo máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	3	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto de inmovilizado material	10	20
3	Maquinaria	12	18
4	Elementos de transporte	16	14
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26	10
6	Útiles y herramientas	30	8
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50
10	Olivar	2	100

- En concepto de provisiones deducibles y de gastos de difícil justificación, el sujeto pasivo puede aplicar una deducción adicional del 5% sobre el rendimiento neto, excluidas las dotaciones a las provisiones y los incrementos y disminuciones de patrimonio de elementos afectos.

El esquema de determinación del rendimiento neto en esta modalidad es:

1. Volumen de ventas o ingresos (igual que en estimación directa normal.)
2. Gastos justificados: igual que lo comentado en estimación directa normal, salvo para el cálculo de la amortización del inmovilizado material; dentro de los gastos no se incluirán los gastos por dotación a toda clase de provisiones.

3. Diferencia (1-2), esta diferencia puede ser positiva o negativa.
4. Si la diferencia es positiva, minoramos ésta en un 5%, en concepto de gastos por provisiones y gastos de difícil justificación.
5. El rendimiento neto será, el importe obtenido en 3. si la diferencia es negativa o el importe determinado en el apartado 4.

EJEMPLO: Un empresario presenta los siguientes datos, a efectos de su declaración por IRPF:

Cifra neta de negocios del ejercicio anterior:... 30.000 u.m.
 Ingresos del ejercicio:..... 25.000 u.m.
 Gastos deducibles:..... 18.000 u.m.

El sujeto pasivo decide acogerse a la modalidad directa simplificada en el presente ejercicio; dentro de los gastos se han contabilizado las amortizaciones de acuerdo a la tabla aprobada por este régimen, la dotación a la provisión por insolvencias del ejercicio asciende a 1.000 u.m.

Ingresos:.....	25.000
Gastos (excluido el gasto por provisiones):....	<u>(17.000)</u>
Diferencia.....	8.000
Coefficiente de gastos 5% de 8.000.....	<u>(400)</u>
Rendimiento neto.....	7.600

Obligaciones formales

Para los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales de carácter mercantil son: libro-registro de ventas e ingresos, libro-registro de compras y gastos y libro-registro de bienes de inversión.

Las obligaciones formales en el caso de actividades de carácter no mercantil y profesionales, ya se han comentado en el apartado anterior.

1.2.3 Estimación objetiva

El régimen de estimación objetiva es un régimen voluntario y supone una simplificación de las normas de determinación del rendimiento neto, además las exigencias contables y registrales se reducen considerablemente. Estas bonificaciones fiscales están sometidas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1º. *Que la actividad económica esté comprendida entre las actividades que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.*
- 2º. *Que la actividad no se encuentre excluida de la aplicación de este régimen.*

La exclusión se produce en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se superan los límites que se establecen en la correspondiente Orden Ministerial para cada modalidad. Para el caso de las actividades económicas (excepto actividades agrícolas, ganaderas y forestales), además del límite de los rendimientos íntegros, que se señalaran en el apartado siguiente, existen otros límites cuantitativos, por encima de los cuales la actividad queda excluida de esta modalidad, estos límites se recogen para cada actividad concreta y se refieren:
 - Personal empleado: cuya fórmula de cálculo ya se ha expuesto en el apartado de IVA régimen simplificado. En concreto se refiere a la media ponderada del periodo en que se haya ejercido la actividad el año anterior y comprende el personal asalariado y el no asalariado.

- Vehículos: únicamente se aplica a las actividades de transporte y servicios de mudanzas y se refiere a cualquier día del año anterior.
- b) Cuando el volumen de los rendimientos integros del contribuyente en el año inmediato anterior superen los siguientes importes:
- Para el conjunto de las actividades económicas: 450.000 euros anuales.
 - Para el conjunto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 300.000 euros anuales.

En caso de que la actividad se haya iniciado en el año anterior, el volumen de ingresos se elevará al año.

Para computar estos ingresos, únicamente se tendrán en cuenta las siguientes operaciones:

- Las que deban incluirse en el libro de ventas e ingresos que regula el IRPF o en el libro registro de ingresos que regula el IVA; en ningún caso se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones.
 - Las demás operaciones, no incluidas en el apartado anterior, siempre que además el contribuyente esté obligado a emitir factura, como las entregas intracomunitarias de bienes exentas, las exportaciones exentas y las operaciones para las Administraciones Públicas. (no se incluyen en este cómputo, a efectos de determinar este límite, las operaciones que, conforme a la Ley del IVA no se consideran para determinar el volumen de operaciones como las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las entregas de bienes calificados como de inversión, las operaciones financieras y las operaciones exentas relativas al oro de inversión cuando no sean las habituales de la actividad empresarial y profesional).
- c) Cuando el contribuyente determine el rendimiento neto de alguna actividad empresarial o profesional por el régimen de estimación directa en alguna de sus modalidades.
- d) Cuando se produzca la exclusión del régimen simplificado de IVA.
- e) Cuando el volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.
- f) Cuando las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del impuesto (España, sin perjuicio de lo que dispongan los regímenes forales de País Vasco y Navarra, los regímenes especiales de Canarias, Ceuta y Melilla y los convenios internacionales de doble imposición que se aplicarán cuando formen parte del ordenamiento interno).

La exclusión del régimen de estimación objetiva produce sus efectos en el año inmediato posterior, tributando en el régimen de estimación directa modalidad simplificada, cuando reúna los requisitos establecidos para este régimen.

Si el contribuyente opta por tributar en la modalidad de estimación directa normal, tendrá que efectuar la renuncia a la modalidad directa simplificada. La exclusión del régimen de estimación objetiva supone la exclusión del régimen simplificado en el IVA.

3º. *Que el contribuyente no haya renunciado a su aplicación.*

La renuncia al régimen de estimación objetiva en el IRPF puede realizarse:

- En la declaración censal, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto este régimen; si la actividad se va a iniciar en ese ejercicio y no se quiere tributar por esta modalidad, se efectuará la renuncia en la declaración censal correspondiente, es decir antes del inicio de la actividad.
- Se entenderá solicitada la renuncia, cuando se presente el pago fraccionado del primer trimestre del año natural en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

La renuncia tiene efecto por un periodo mínimo de tres años y supone que todas las actividades del sujeto pasivo pasan a estimarse por la modalidad de estimación directa simplificada. (Siempre que reúna los requisitos previstos para este régimen, si cumpliendo los requisitos el empresario opta por la estimación directa normal, deberá renunciar a la modalidad directa simplificada).

La renuncia se entiende prorrogada transcurrido el plazo de los tres años, si cumplido el plazo mencionado, el sujeto pasivo quiere optar por esta modalidad, deberá presentar en la declaración censal, la revocación de la renuncia.

La renuncia se tendrá por no presentada cuando se superen los límites que determinan la inclusión o no de una actividad en la modalidad de estimación objetiva, por lo tanto si en el ejercicio siguiente la actividad no superase los límites mencionados, podría optar por la inclusión en el régimen de estimación objetiva, sin tener que computarse el periodo mínimo de tres años que rige para la renuncia.

EJEMPLO: un empresario presenta la renuncia al régimen de estimación objetiva en el año 2000, en este ejercicio el volumen de ingresos supera los 450.759,08 euros. En este caso la renuncia no produce efectos, el empresario tributará por estimación directa en el año 2001, si en este ejercicio el volumen de ingresos no superase el límite mencionado y quisiera acogerse a la modalidad de estimación objetiva en el IRPF, podría hacerlo en el ejercicio 2002, no computándosele el plazo de los tres años de la renuncia.

4º. *El método de estimación objetiva debe aplicarse a todas las actividades que desarrolle el sujeto pasivo (siempre que se cumplan los requisitos mencionados para la aplicación de este método de estimación).*

Este requisito es fundamental, dada la incompatibilidad absoluta existente entre los distintos regímenes de estimación (directa normal, directa simplificada y estimación objetiva). Si el contribuyente puede optar por la estimación objetiva en una actividad y en otra aplica la estimación directa normal, todas sus actividades deberán estimarse por el método de estimación directa normal.

Para aplicar el método de estimación objetiva se exige por tanto, la no incompatibilidad, y esta sólo se consigue cuando a todas las actividades del sujeto pasivo les es de aplicación este método de estimación.

5º. *El volumen de rendimientos íntegros del contribuyente en el año inmediato anterior, no supere:*

- Para el conjunto de las actividades económicas: 450.000 euros anuales.
- Para el conjunto de las actividades agrícolas, ganaderas, y forestales: 300.000 euros.

La forma de cómputo ya se ha comentado en el apartado 2º) punto b).

6º. *El volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior no supere la cantidad de 300.000 euros en el ejercicio anterior (letra e. del apartado 2º).*

7º. *Que las actividades no se desarrollen en todo o en parte fuera del ámbito de aplicación del impuesto (letra f. del apartado 2º).*

Cálculo del rendimiento neto en Estimación Objetiva

El cálculo del rendimiento neto en esta modalidad de estimación, lo vamos a centrar en las actividades realizadas por el sujeto pasivo exceptuando las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

Para calcular el rendimiento neto hay que seguir por orden los siguientes pasos:

1º. Cálculo del rendimiento neto previo

El rendimiento neto previo es el resultado de multiplicar cada uno de los módulos establecidos por la Orden Ministerial por el número de unidades que hay en la actividad de cada módulo.

- El número de unidades de cada módulo, se determina en función de las horas, cuando se trate del módulo personal asalariado y no asalariado, o en función de los días de utilización efectiva para el resto de los módulos; en los módulos de energía eléctrica y distancia recorrida se tendrán en cuenta los kilovatios/ hora consumidos o kilómetros recorridos.
- Cuando del la aplicación del punto anterior no resulte un número entero, la unidad de módulo se expresará con dos decimales.
- Cuando exista una utilización parcial del módulo en la actividad, el valor a computar será el que resulte de prorratearlo en función de su utilización efectiva.

Las cuantías recogidas en la Orden Ministerial se han calculado con carácter anual, teniendo en cuenta las vacaciones, fiestas y descanso semanal, el empresario no podrá reducir estos días en el cálculo de la "unidad de módulo empleada", sin embargo en los casos de inicio posterior al uno de enero, cese de la actividad anterior al treinta y uno de diciembre y en actividades de temporada (aquellas que durante el año no se ejercen durante un plazo superior a 180 días) si es necesario realizar un promedio o prorrateo de la "unidad de módulo empleada" en función de los días efectivos de utilización (los días de actividad incluirán los de vacaciones, descansos normales y fiestas que no podrán reducirse).

Los módulos que aparecen en la Orden Ministerial y su forma de cómputo son:

- l) Personal empleado. Este módulo se determina tanto para el régimen simplificado de IVA, como para el cálculo del rendimiento neto en esta modalidad de estimación; además es uno de los límites establecidos para determinar la exclusión o no del régimen de estimación objetiva.

En el apartado de IVA, ya comentamos su forma de cómputo y la diferencia a la hora de calcularlo en IRPF o en IVA.

El módulo "personal empleado" en el IRPF distingue entre:

- Personal no asalariado: Personal no asalariado es el empresario. También tendrán esta consideración, su cónyuge y los hijos menores que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado. Se computará como una persona no asalariada el empresario, si por causas objetivas se puede acreditar una dedicación inferior a las 1.800 horas/año (jubilación, incapacidad... etc), se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0.25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior. Para el resto de personas no asalariadas se computará como una persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos mil ochocientas horas/año, estimándose como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas trabajadas en el año y mil ochocientas si el número de horas de trabajo al año es inferior a mil ochocientas. Cuando el cónyuge o los hijos menores tengan

la condición de no asalariados se computarán al 50%, siempre que el titular de la actividad se compute por entero y no haya más de una persona asalariada.

- Personal asalariado: Persona asalariada es cualquier otra que trabaje en la actividad. En particular, tendrán la condición de personal asalariado el cónyuge y los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, siempre que, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente. No se computarán como personas asalariadas los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo. Se computa como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, mil ochocientas horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto mil ochocientas. Se computará en un 60 por cien al personal asalariado menor de diecinueve años, al que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación, así como a los discapacitados con grado de minusvalía igual o superior al 33%.

EJEMPLO: Un empresario dado de alta en el epígrafe 671.4 (restaurante de dos tenedores), trabaja en la actividad 1.800 horas al año, su mujer y su hijo de 17 años trabajan 1.500 y 800 horas respectivamente; en la actividad trabaja un empleado de 18 años, computándole un total de 1.850 horas (las horas según convenio: 1.750).

Personal no asalariado:

Titular.....	1
Cónyuge 1500/1800x50%.....	0,42
Hijo menor 800/1800x50%.....	<u>0,22</u>
Total personal no asalariado.....	1,64

El hijo menor y la mujer pueden computarse al 50%, al cumplirse los dos requisitos: el titular se computa como una unidad y como máximo hay una persona asalariada.

Personal asalariado:

1 trabajador 1850/1750 x60%.....	<u>0,63</u>
Total personal asalariado.....	0,63

La reducción del 60% se aplica:

- Al personal asalariado menor de 19 años.
 - Personal que presta servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación.
 - Personal discapacitado, con un grado de minusvalía menor o igual al 33%.
- II) Superficie del local. Se entiende por local las construcciones, edificaciones, o instalaciones, las superficies cubiertas o por cubrir, abiertas o no al público, siempre que se utilicen para las actividades gravadas. La unidad de medida de la superficie del local es el metro cuadrado (la definición de superficie del local está dada por el Impuesto de Actividades Económicas).
 - III) Consumo de energía eléctrica. Será la facturada por la empresa suministradora del servicio, la unidad son 100 Kw/h.
 - IV) Potencia eléctrica. Es la contratada con la empresa suministradora, la unidad es el Kw contratado.
 - V) Superficie del horno. Corresponde a las características técnicas del mismo y se mide por decímetro cuadrado. Desde el 1 de enero del 2001, la unidad de módulo es de 100 decímetros cuadrados.

VI) Mesas. Una unidad se entenderá susceptible de ser ocupada por cuatro personas, las mesas con capacidad superior, o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo. Las barras de los restaurantes adaptadas para consumir comidas no se computarán para determinar este módulo. La instalación de "tableros" que hagan las veces de mesas en determinadas ocasiones (bodas, comuniones...) se computarán como unidad por cada cuatro personas de utilizarlo y luego se prorrateará en función de su utilización (medido en días).

EJEMPLO: Un empresario, titular de un restaurante de un tenedor y acogido a la modalidad de estimación objetiva tiene instaladas las siguientes mesas:

En el interior del local 4 mesas con capacidad para cuatro personas, 1 mesa con capacidad para dos personas, 1 mesa rinconera con capacidad para 5 personas. En el mes de junio se instalaron dos tableros con capacidad para 12 personas por la celebración de 5 banquetes.

En el exterior del local (abierto los tres meses de verano) 5 mesas con capacidad para cuatro personas.

Mesas en el exterior	
5 x 4/4 x3/12.....	1,25
Mesas en el interior	
4 x 4/4.....	4,00
1 x 2/4.....	0,50
1 x 5/4.....	1,25
por los tableros.....	0,08
2 x 12/4 x 5/365 = 0,08	
total módulo "mesas".....	7,08

VII) Longitud de barra. Se entiende por "barra", el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas o los alimentos solicitados por el cliente. Se computa la destinada al público (incluyendo las barras auxiliares de apoyo), excluyendo la zona reservada a camareros. Se mide por metros con dos decimales.

VIII) Capacidad de carga. El módulo se determina por diferencia entre el peso máximo autorizado (PMA), determinado este en función de las posibles limitaciones administrativas que figuren en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, y la suma de las taras del vehículo portante (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora). En el supuesto de cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques, su tara se evalúa en ocho toneladas como máximo. Se mide por Kilogramos o Toneladas (estas últimas con dos decimales) según proceda.

IX) Número de vehículos. Este módulo se aplica en las actividades de enseñanza de conducción. Se computarán los vehículos afectos a la actividad que se dediquen a la enseñanza, pero no a otros vehículos que, aún estando afectos, se dediquen a otros usos.

X) Potencia fiscal de vehículos. Es la que figura en la tarjeta de la Inspección Técnica del vehículo. Se mide en caballos fiscales (CVF).

XI) Asientos. Número de unidades que figura en la Tarjeta de Inspección técnica del vehículo, excluido el asiento del conductor y del guía (en caso de instalación de asientos reducidos especiales para vehículos dedicados al transporte escolar, se considera que tres asientos para niños menores de 14 años equivalen a dos asientos de personas adultas).

XII) Plazas. Número de personas que pueden alojarse en un establecimiento, computándose también las camas accesorias.

XIII) Máquinas recreativas. Máquinas instaladas que no son propiedad del titular, pueden ser de tipo "A" o "B". Se prorratean en función de la fecha de su instalación; así si un empresario instala una máquina el 1 de junio del año 2001 computará 7/12 del módulo.

XIV) Distancia recorrida. Se computa como unidad 1.000 kilómetros.

XV) Número de habitantes. Será el de la población de derecho de cada municipio, constituida por el total de residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes. En el supuesto de un empresario que ejerza su actividad en varios municipios se tomará siempre la de mayor número de habitantes.

La reducción de los módulos puede producirse en los mismos supuestos contemplados para el régimen simplificado de IVA:

- A instancias del Ministerio de Economía y Hacienda, afectando a sectores o zonas geográficas concretas, cuando el desarrollo de las actividades en estos sectores o zonas estuviese afectado por incendios, inundaciones u otras causas de carácter excepcional.
- A solicitud del contribuyente, cuando el desarrollo de la actividad estuviese afectado por incendios, inundaciones, averías (que supongan una alteración grave en el desarrollo de la actividad) o cuando el titular de la actividad estuviese en situación de incapacidad temporal y no tenga personal empleado (esta solicitud, como se ha visto en el apartado de IVA, régimen simplificado está sometida al cumplimiento de ciertos requisitos).

2º Cálculo del rendimiento neto minorado

El rendimiento neto minorado se obtiene reduciendo del rendimiento neto previo determinado en el punto anterior los incentivos al empleo y la inversión.

a) *Incentivos al empleo*. Los incentivos al empleo se aplican en el siguiente orden:

- Primero, la reducción por incremento del número de personas empleadas.
- Segundo, la reducción por tramos.

La suma de los dos coeficientes se aplica al rendimiento anual por unidad del módulo personal asalariado. El importe obtenido se minorará del rendimiento neto previo.

Primero: Reducción por incremento del número de personas empleadas.

Es el resultado de multiplicar por 0,4 el número de personal asalariado en que se ha aumentado la plantilla en comparación con el ejercicio inmediato anterior. Para aplicar esta reducción han de cumplirse los requisitos siguientes:

- Que se haya incrementado la plantilla total de personal asalariado respecto al año anterior. Este requisito tiene como objetivo verificar que efectivamente se ha contratado a una nueva persona, y que el incremento no se debe a un aumento en las horas trabajadas por parte del personal asalariado.
- Que se produzca un incremento del módulo "personal asalariado"

Esta reducción no se aplica en el régimen simplificado de IVA, ni para cuantificar el importe de los pagos fraccionados. Es incompatible con la reducción por tramos.

Segundo: Reducción por tramos.

Se aplica al módulo "personal asalariado aplicando los siguientes coeficientes:

Hasta 1.....	0,1
Entre 1,01 y 3,00.....	0,15
Entre 3,01 y 5,00.....	0,20
Entre 5,01 y 8,00.....	0,25
Más de 8,00.....	0,30

EJEMPLO: La plantilla de una actividad empresarial en el año n-1 es de cuatro personas asalariadas, todas ellas trabajan las horas según convenio (1.750) durante el ejercicio.

El 1 de enero del año "n", contrata a otro trabajador, las horas imputadas a este trabajador ascienden a 1.850. El resto del personal mantiene el mismo volumen de horas (1.750 cada uno de ellos).

Módulo personal asalariado en el año n-1..... 4,00

Módulo personal asalariado en el año "n"..... 5,06

$$4 \times 1750/1750 = 4$$

$$1 \times 1850/1750 = 1,06$$

Diferencia por incremento del Módulo..... 1,06

Coficiente de incremento en el año "n": $1,06 \times 0,4 = 0,42$

Coficiente por tramos: son incompatibles los dos coeficientes, pero no por la diferencia, el coeficiente por tramos lo podemos aplicar a la diferencia entre el módulo personal asalariado del año "n" y lo que hemos aplicado para determinar el coeficiente de incremento:

$$5,06 - 1,06 = 4:$$

Hasta 1,00	1 x 0,1.....	0,1
Entre 1,01 y 3,00	2 x 0,15.....	0,3
Entre 3,01 y 5,00	<u>1 x 0,20.....</u>	<u>0,2</u>
Totales	4	0,6

La suma de los dos coeficientes $0,42 + 0,6 = 1,02$ se aplicará al módulo personal asalariado de la actividad, minorando el resultado del rendimiento neto previo determinado en el apartado 1º.

Suponiendo que el módulo "personal asalariado" correspondiente al epígrafe de IAE de la actividad ascienda a 1.382,33 euros, la reducción en nuestro ejemplo supondría:

$$1,02 \times 1.382,33 = 1.409,98 \text{ euros.}$$

b) *Los incentivos a la inversión.* Consisten en la minoración del rendimiento neto previo por el importe de la amortización del inmovilizado material e inmaterial resultante de aplicar la siguiente tabla a los sujetos pasivos acogidos al método de estimación objetiva en el IRPF:

Grupo	Elementos patrimoniales	Coefficiente máximo	Periodo máximo
1	Edificios y otras construcciones	5%	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40%	5 años
3	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25%	8 años
4	Inmovilizado inmaterial	15%	10 años

Para aplicar la tabla de amortización se aplican las siguientes reglas:

- Se amortiza el precio de adquisición o coste de producción, excluyendo cuando proceda, el valor residual.
- Se aplican las mismas normas que las comentadas en estimación directa: se puede optar entre el coeficiente máximo (adoptando por tanto el periodo mínimo implícito a este coeficiente), o el coeficiente mínimo asociado al periodo máximo; también cualquier coeficiente comprendido entre el coeficiente máximo de tablas y el coeficiente mínimo asociado al periodo máximo de tablas. Ejemplo: un empresario adquiere un ordenador, según tablas puede optar entre amortizarlo al 40% durante el periodo mínimo asociado a este coeficiente (dos años y medio) o amortizarlo durante 5 años al coeficiente mínimo asociado a este periodo máximo (20%); también puede optar por amortizarlo a un coeficiente comprendido entre el 40% y el 20%. No se considerará deducible el exceso a la dotación a la amortización que supere el coeficiente máximo. La vida útil de activo no puede exceder del periodo máximo que aparece en tablas.
- En el caso de edificaciones, no es amortizable la parte del precio de adquisición que corresponda al suelo.
- La amortización debe practicarse elemento a elemento.
- Los elementos de inmovilizado material se amortizan desde su puesta en funcionamiento.
- Los elementos del inmovilizado inmaterial se amortizan desde el momento en que sean susceptibles de producir ingresos.
- Los elementos usados pueden amortizarse aplicando el doble del coeficiente máximo según tablas al precio de adquisición.

En el método de estimación objetiva se puede aplicar la libertad de amortización hasta el límite de 3.005,06 euros anuales sobre los elementos del inmovilizado material nuevos, que se adquieran en el ejercicio en el que el sujeto pasivo está acogido a esta modalidad de estimación, siempre que el valor unitario de los activos adquiridos no supere los 601,01 euros.

EJEMPLO: Un sujeto pasivo acogido en el ejercicio a la modalidad de estimación objetiva presenta los siguientes datos a efectos del cálculo de la minoración del rendimiento neto por incentivos a la inversión:

Dotación a la amortización de inmovilizado material..... 300 (según tablas)

El 30 de diciembre, adquiere 3 mesas con un valor unitario de 600 euros, y 5 sillas con un valor unitario de 100 euros. Todo el activo adquirido es nuevo y el empresario quiere aprovechar al máximo las bonificaciones aplicables en este ejercicio.

La reducción por incentivo a la inversión sería:

Dotación a la amortización de activos.....	300
Libertad de amortización mesas 3 x 600.....	1.800
Libertad de amortización sillas 5 x 100.....	500
Total.....	2.600 euros

La cantidad aplicada a libertad de amortización no supera el importe de 3.005,06 euros fijado y el valor unitario de los elementos es inferior a los 601,01 euros.

En este supuesto el empresario aplica al máximo en el ejercicio la bonificación fiscal pero, como ya se ha comentado en el apartado de estimación directa, en los ejercicios siguientes la dotación contable no se podrá considerar fiscalmente deducible, al estar los elementos totalmente amortizados.

El rendimiento neto minorado puede llegar a ser negativo por superar las cantidades deducidas en concepto de amortizaciones, el rendimiento neto previo.

3º Cálculo del rendimiento neto de módulos

El rendimiento neto de módulos es el resultado de aplicar al rendimiento neto minorado unos índices correctores que se establecen expresamente para cada actividad.

Una misma actividad puede beneficiarse de dos o más índices correctores en el supuesto de que estos no sean incompatibles.

Los índices correctores se aplican en el siguiente orden, siempre que no resulten incompatibles, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rendimiento neto rectificado por aplicación de los mismos:

a) Primero, los índices correctores especiales:

- *Actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (IAE 659.4).*

Ubicación de los quioscos	Índice
Madrid y Barcelona.....	1,00
Municipios con más de 100.000 habitantes.....	0,95
Resto de Municipios.....	0,80

Para la aplicación de este índice, se tiene en cuenta la ubicación de los quioscos, en caso de ejercer la actividad en varios municipios se aplica únicamente el índice correspondiente al municipio de mayor población.

- *Transporte por autotaxis (IAE 721.2)*

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
Hasta 2.000 habitantes.....	0,75
Más de 2.000, hasta 10.000 habitantes.....	0,80
Más de 10.000, hasta 50.000 habitantes.....	0,85
Más de 50.000 hasta 100.000 habitantes.....	0,90
Municipios de 100.000 o más habitantes.....	1,00

Se tendrá en cuenta la población del municipio donde se ejerza la actividad, si se realiza en varios municipios se aplica únicamente el índice correspondiente al municipio de mayor población.

- *Transporte Urbano colectivo y de viajeros por carretera (IAE 721.1 y 3).*

Se aplica el índice 0,8 cuando el titular disponga de un único vehículo.

- *Transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas (IAE 722 y 757).*

Se aplica el índice 0,8 cuando el titular disponga de un único vehículo y ejerza la actividad sin personal asalariado.

- b) Segundo, los índices correctores generales. Se aplican en el siguiente orden siempre que no resulten incompatibles:

- *Índice corrector para empresas de pequeña dimensión.*

Para aplicar este índice, se deben de cumplir todos y cada uno de los siguientes requisitos:

1. Titular de la actividad: persona física.
2. La actividad ha de ejercerse en un solo local.
3. La actividad no ha de tener afecto más de un vehículo. Este vehículo no debe superar los 1.000 kg de capacidad de carga.
4. Sin personal asalariado.

El índice corrector será:

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice
Hasta 2.000 habitantes.....	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes.....	0,75
Más de 5.000 habitantes.....	0,80

En caso de ejercerse la actividad en varios municipios, se aplica el índice corrector correspondiente al de mayor población.

Si la actividad se ejerce con personal asalariado, hasta un máximo de dos trabajadores, el índice corrector será del 0,9, con independencia de la población del municipio.

Este índice es **incompatible**:

- a) Con los índices correctores especiales, salvo para el de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública.
- b) Con el índice corrector de exceso.

- *Índice corrector de temporada.*

Son actividades de temporada las que se ejercen habitualmente durante ciertos días del año, continuos o alternos, cuando el total de días por año no excede de los 180.

Se aplica una vez corregido el rendimiento neto minorado por los índices correctores especiales y por el índice corrector para empresas de reducida dimensión.

Duración de la temporada	Índice
Hasta 60 días.....	1,5
De 61 a 120 días.....	1,35
De 121 a 180 días.....	1,25

En una actividad de temporada, el titular de la actividad deberá prorratear los módulos en función de los días de ejercicio de actividad y el resto de los índices que le sean aplicables (ya comentados); además les será de aplicación este índice corrector de forma exclusiva por ejercer su actividad de forma "temporal".

Este índice es incompatible: con el índice corrector por inicio de nuevas actividades.

- *Índice corrector de exceso.*

En caso de que el rendimiento neto minorado y corregido por los índices aplicables según el orden expuesto, resulte superior a las cuantías establecidas en la Orden Ministerial, para cada actividad, al exceso sobre dicha cuantía se le aplica el coeficiente de 1,3.

Este índice es **incompatible**:

- Con el índice corrector para empresas de reducida dimensión.
- Con el índice corrector especial de transporte por autotaxis.

- *Índice corrector por inicio de nuevas actividades.*

Requisitos para aplicar este índice:

- Nuevas actividades iniciadas a partir del 1/1/00 (2001 para el ejercicio 2002).
- Que no se trate de actividades de temporada.
- Que la actividad no se haya ejercido bajo otra titularidad o calificación.
- Que la actividad se realice en un local o establecimiento dedicado exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades económicas que realice el sujeto pasivo.

En el caso de cumplirse todos y cada uno de los requisitos mencionados, el índice corrector será: 0,8 en el primer ejercicio y 0,9 en el segundo ejercicio.

Este índice es **incompatible**: con el índice corrector general de temporada.

4º. Rendimiento neto de la actividad

Obtenido el rendimiento neto de módulos en el punto 3º. este se ajusta:

- Gastos por circunstancias extraordinarias: el contribuyente puede minorar el rendimiento neto por el importe de los gastos de carácter extraordinario derivados de incendios, inundaciones, hundimientos u otras causas de carácter excepcional que afecten al desarrollo de la actividad. Esta circunstancia debe solicitarse en la Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, en el plazo de los 30 días siguientes a la fecha en que se produzca, aportando la justificación correspondiente y las indemnizaciones que, en su

caso, haya percibido el contribuyente. En el supuesto de que los gastos extraordinarios se hayan producido por circunstancias excepcionales, no es necesaria la solicitud, simplemente se realizará la comunicación, y posteriormente la Administración podrá realizar la comprobación de la reducción del rendimiento neto de módulos.

- b) Habrá de adicionarse al rendimiento neto de módulos otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital.

Obligaciones formales

Los sujetos pasivos que deduzcan amortizaciones: libro registro de bienes de inversión. En las actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones (actividades agrícolas, ganaderas y forestales): libro registro de ventas e ingresos.

En todo caso durante el plazo de prescripción del impuesto (4 años) deben conservar los siguientes documentos:

- Facturas emitidas (numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres).
- Facturas de otro tipo recibidas por la entidad.
- Justificantes de los signos, índices o módulos aplicados en la actividad en base a la Orden Ministerial que los apruebe.

1.3 Comunidades de bienes y sociedades civiles

Estas entidades tributan en el IRPF, según el Régimen de Atribución de Rentas. En ningún caso estarán sometidas al Impuesto de Sociedades, aunque tengan personalidad jurídica (caso de las sociedades civiles).

La atribución de las rentas netas a los socios o comuneros se efectúa según los pactos o normas aplicables en cada caso, y si estos no constan a la Administración de forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales. Las rentas atribuidas tienen la misma naturaleza que la actividad o fuente de la que proceden y su atribución se realiza en el mismo ejercicio en que la entidad obtiene las rentas.

La determinación de las rentas netas se realiza por la propia entidad conforme a lo establecido en el IRPF. En el caso analizado de comunidades de bienes y sociedades civiles determinarán su rendimiento neto según lo expuesto para el empresario individual, pudiendo acogerse a las distintas modalidades establecidas: estimación directa, estimación directa simplificada y estimación objetiva. La aplicación de la modalidad directa simplificada y modalidad objetiva presenta las siguientes particularidades:

- Todos los integrantes de la comunidad de bienes o de la sociedad civil han de ser personas físicas.
- En el caso de estimación directa simplificada el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se efectúa computando únicamente las actividades desarrolladas por la entidad.
- En el caso de estimación objetiva, los requisitos de inclusión son los mismos a los ya comentados para el empresario individual.
- La renuncia debe formularse por unanimidad de todos los integrantes de la entidad.
- La revocación no precisa unanimidad.
- La determinación del rendimiento neto se realiza para la entidad, atribuyéndose posteriormente a sus miembros en función de las normas o pactos aplicables en cada caso. Si estos no constan a la Administración, el rendimiento neto se atribuirá por partes iguales.

- La declaración anual por IRPF o IS, se hará por las rentas atribuidas.
- Las entidades sometidas al régimen de atribución de rentas en el IRPF, han de realizar retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos que satisfagan. Las retenciones soportadas e ingresos a cuenta practicados a la entidad se imputan a los miembros en función de los pactos o por partes iguales en defecto de estos.
- Los pagos fraccionados se imputan a los miembros en proporción a la participación de estos en el beneficio de la entidad.
- Las obligaciones contables y registrales varían en función del régimen de determinación de los rendimientos (directa, directa simplificada u objetiva).

Obligaciones	Sociedad civil / Comunidad de bienes	Miembros
Declaraciones censales	SI	SI
Declaración anual IRPF/ IS	-	SI
Retenciones / ingresos a cuenta	SI	-
Pagos fraccionados	-	SI
Declaraciones de IVA	SI	-
Emisión de facturas	SI	-
Contabilidad	SI	-
Declaración de operaciones con terceros	SI	-

1.4 Rendimientos irregulares

Con carácter general, estos rendimientos tienen una reducción del 30% (se imputa sólo el 70% del rendimiento), con independencia de que los rendimientos netos sean positivos o negativos. Esta reducción, si procede, se practica en cualquier modalidad de estimación del rendimiento neto de actividades económicas.

La reducción del 30% se practica:

- Sobre los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años.
- Sobre los siguientes rendimientos, cuando se imputen en un único periodo impositivo:
 - Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
 - Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
 - Premios literarios, artísticos o científicos que no gozen de exención en el IRPF.
 - Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Para el ejercicio 2003, la reducción por rendimientos con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo pasará del 30% al 40%.

PAGOS FRACCIONADOS

Regímenes y actividades	Porcentaje	Base sobre la que se aplica (1)	Reducción Sobre (1)	Mod.	Plazos
Régimen de estimación directa (normal y simplificada)	20%	Rendimientos netos calculados desde el primer día del año hasta el último día del trimestre de cada pago fraccionado, teniendo en cuenta las normas específicas según se opte por estimación directa normal o simplificada	<ul style="list-style-type: none"> • Pagos fraccionados ingresados en los trimestres anteriores del mismo año • Retenciones e ingresos a cuenta efectuadas desde el inicio del año hasta el fin del trimestre 	130	1º, 2º, y 3º trimestre del año hasta el 20 del mes siguiente, 4º trimestre, hasta el 30 de enero del año siguiente.
Régimen de estimación Objetiva (excepto actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras)	4% (general) 3% (una persona asalariada) 2% (sin personal)	Rendimiento neto calculado en función de los datos-base del primer día del año o del día del inicio de la actividad) El cálculo se efectúa siguiendo las siguientes fases: - rendimiento neto previo = número de unidades de módulo (datos base) x rendimiento anual por unidad - rendimiento neto minorado = rendimiento neto previo menos los incentivos a la inversión y al empleo (coeficientes por tramos) - rendimiento neto por módulos = rendimiento neto minorado x índices correctores - rendimiento neto anual a efectos de pagos fraccionados = rendimiento neto por módulos	En el supuesto de actividades profesionales, retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el trimestre	131	1º, 2º, y 3º trimestre del año hasta el 20 del mes siguiente, 4º trimestre, hasta el 30 de enero del año siguiente.
	2% (regla residual)	Volumen de ventas o ingresos del trimestre en el supuesto de no poder determinar ningún dato-base.			

1.5 Pagos fraccionados

Los pagos fraccionados a realizar por la entidad varían en función del régimen de estimación elegido por el sujeto pasivo. En síntesis su cálculo, el modelo a utilizar y el plazo de presentación se resumen en el cuadro de Pagos Fraccionados (*pág. anterior*).

En actividades profesionales no hay obligación de efectuar pagos fraccionados si en el año anterior al menos el 70% de los ingresos fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

Para el ejercicio 2003 las retenciones a efectuar por profesionales sobre la cuantía del ingreso o contraprestación satisfecha se reduce del 18% al 15%.

El tipo de retención se reduce del 15% al 7%, en el periodo impositivo de inicio y los dos siguientes, siempre que la actividad no se hubiera ejercido con anterioridad.

El tipo de retención del 7% se aplica también a:

- Representantes garantizados de Tabacalera, .S.A.
- Recaudadores municipales.
- Agentes de seguros y corredores de seguros que usen servicios de subagentes o colaboradores mercantiles.
- Delegados territoriales del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado.

Los porcentajes de retención (15% y 7%) se dividirán por 2 en el caso de rendimientos a los que se aplica la deducción por rentas procedentes de sociedades domiciliadas en Ceuta o Melilla que operan efectivamente en dichas ciudades (ver ANEXO).

EJEMPLO: Un sujeto pasivo figura dado en el epígrafe 672.1 del IAE (cafeterías). Está acogido en el ejercicio al sistema de módulos (estimación objetiva en el IRPF y régimen simplificado en el IVA) desde el año 1999, ejercicio en el que inició su actividad.

En la actividad, además de él, trabaja su mujer, ambos con dedicación plena (más de 1800 horas). Tiene una persona asalariada que trabaja el número de horas fijadas por Convenio Colectivo del sector.

Otros datos a tener en cuenta en relación al cómputo de módulos (que no experimentan variación a lo largo del año) son:

- En el establecimiento tiene 4 mesas para 4 personas, 3 mesas para 2 personas y una mesa para 6 personas.
- La superficie del local es de 100 metros cuadrados.
- La longitud de barra es de 5, 3 metros.
- La potencia eléctrica contratada es de 8 Kw.

Los datos a tener en cuenta para la liquidación de IVA y determinación del rendimiento neto son:

- Gastos corrientes del ejercicio: 6.000 euros (IVA soportado 960 euros).
- El uno de junio adquiere distinto mobiliario para afectarlo a la actividad, el valor unitario de los elementos no supera los 601,013 euros. El importe global de la inversión ascendió a 2.400 euros (IVA soportado 384 euros).

- El valor de los elementos afectos a la actividad adquiridos en el ejercicio de inicio de la actividad (excluidos los adquiridos en el ejercicio), asciende a 21.000 euros. Estos activos se amortizan aplicando la tabla de amortización específica para los sujetos pasivos acogidos a esta modalidad del rendimiento neto, el coeficiente máximo es del 25% y el período máximo es de 8 años. El sujeto pasivo opta por amortizar aplicando el coeficiente máximo (25%), en el período mínimo (4 años). El importe de la amortización asciende a 5.250 euros.

Los módulos aplicables en el ejercicio para liquidar los pagos fraccionados, el IVA y determinar el rendimiento neto de la actividad en el año 2001 son:

IAE 672.1 CAFETERIAS

Módulo IRPF	Unidad	Rendimiento Neto Anual (Unidad)
Personal asalariado	Persona	1.448,68
Personal no asalariado	Persona	13.743,56
Potencia eléctrica	Kw contratado	478,69
Mesas	Mesa	377,92
Máquinas tipo A	Máquinas tipo A	957,39
Maquinas tipo B	Maquinas tipo B	3.747,67

Modulo IVA	Unidad	Cuota anual devengada (unidad)
Personal empleado	Persona	1.675,43
Potencia eléctrica	Persona	88,18
Mesas	Mesa	50,39
Máquina tipo A	Máquinas tipo A	157,46
Máquina tipo B	Maquinas tipo B	592,07
Comisiones por lotería	Euro	0,16

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes. Cuota trimestral: 4%. El resto de los datos, referentes a los metros cuadrados del local y longitud de barra, no son aplicables para la determinación del rendimiento neto, pagos fraccionados o liquidación de IVA, al no contemplarse en la actividad "cafeterías".

A) PAGOS FRACCIONADOS

A ingresar en el 1º, 2º y 3º trimestre del año. Por tener una persona asalariada, el importe del pago fraccionado es del 3% sobre el rendimiento neto calculado en función de los datos base del primer día del ejercicio (1-1-01), según las fases indicadas en el apartado correspondiente a "pagos fraccionados".

Las unidades de módulos a computar, en base a los datos del supuesto son:

- Módulo personal asalariado: 1
- Módulo personal no asalariado: 1,5
 - Titular: 1
 - Cónyuge: $50\% \times 1 = 0,5$
- Potencia eléctrica: 8 Kw.
- Módulo mesas: 7 mesas
 - 4 mesas $\times 4/4 = 4$
 - 3 mesas $\times 2/4 = 1,5$
 - 1 mesa $\times 6/4 = 1,5$

1º. Cálculo del rendimiento neto previo:

Módulo	Nº de unidades	Rendimiento anual	Rendimiento
Personal asalariado	1	1.448,68	1.448,68
Personal no asalariado	1,5	13.743,56	20.615,34
Mesas	7	377,92	2.645,44
Potencia eléctrica	8	478,69	3.829,52

Rendimiento neto previo: **28.538,98** ($1.448,68 + 20.615,34 + 2.645,44 + 3.829,52$).

2º. Cálculo del rendimiento neto minorado: el rendimiento neto minorado es igual al rendimiento neto previo minorado en el importe de los incentivos al empleo y a la inversión.

- Minoración por incentivos al empleo: $0,1 \times 1.448,68 = 144,87$ euros.
 - Coeficiente por incremento: no procede al hacerse el cálculo con los datos base de 1 de enero del ejercicio.
 - Coeficiente por tramos: tramo hasta 1,00, reducción 10%.
- Minoración por incentivos a la inversión: 5.250 euros.
 - Amortización de los activos afectos: 25% de 21.000 = 5.250.

(El importe de las amortizaciones para calcular el rendimiento neto anual, a efectos de pagos fraccionados será el que resulte de aplicar el coeficiente lineal máximo de tablas, con independencia del criterio seguido por el sujeto pasivo, en nuestro ejemplo coincide el criterio seguido para la determinación del pago fraccionado, con el aplicado por el sujeto pasivo).

Rendimiento neto minorado = 23.144,11 euros

Rendimiento neto minorado = $(28.538,98 - 144,87 - 5.250)$

3º. Cálculo del rendimiento neto de módulos: a la actividad le es aplicable el índice corrector para empresas de reducida dimensión al cumplirse todas y cada una de las condiciones siguientes:

- Titular persona física.
- Ejercer la actividad en un solo local.

- No dispone de vehículo afecto a la actividad.
- El personal asalariado no supera el número de 2.

El índice corrector a aplicar es del 0,9.

A la actividad no le es aplicable ningún otro índice corrector al ser este índice incompatible con el índice corrector de exceso.

Rendimiento neto por módulos = 20.829,70 euros (23.144,11 x 0,9).

Importe de los pagos fraccionados a realizar en el 1º, 2º, 3º, y 4º trimestre del año en el modelo 131 = 624,89 (3% de 20.829,70).

B) CUOTAS TRIMESTRALES DE IVA

El cálculo de las cuotas de IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del año, se efectúa en función a los datos base referidos al 1 de enero del ejercicio, aplicando el porcentaje del 4%, como se indica a continuación:

- 1º. Determinación de las unidades de módulo el 1 de enero del ejercicio: Id. Punto 1) de pagos fraccionados.
- 2º. Determinación de la cuota devengada por operaciones corrientes (en función de los datos base calculados en el punto 1º).

Módulo	Nº de unidades	Cuota devengada anual por unidad	Cuota devengada por operaciones corrientes
Personal empleado	2,5	1.675,43	6.701,72
Mesas	7	50,39	352,73
Potencia eléctrica	8	88,18	705,44

Cuota devengada operaciones corrientes: **7.759,89** (6.701,72+352,73+705,44).

- 3º. Determinación de las cuotas trimestrales: el porcentaje para el cálculo de la cuota trimestral es del 4%. El importe a ingresar en el 1º, 2º y 3º trimestre del año (modelo 310) de 310,39 (4% de 7.759,89).

C) IVA, REGULARIZACIÓN EN EL 4º TRIMESTRE

En la declaración correspondiente al 4º trimestre del año (mod. 311) el IVA se regulariza en función de los datos definitivos disponibles por el sujeto pasivo, respecto del número efectivo de unidades de módulo utilizadas en la actividad en el ejercicio. En esta declaración se deduce de la cuota de IVA devengada, la cuota de IVA soportado por adquisiciones corrientes y de bienes de inversión.

- 1º. Determinación de las unidades de módulo utilizadas, consumidas o instaladas en la actividad.
En este ejemplo las unidades de módulo no han variado a lo largo del año.
- 2º. Determinación de la cuota de IVA devengada por operaciones corrientes.
En nuestro ejemplo es la misma del apartado B) por un total de 7.759,89 euros.

3º. Determinación de la cuota derivada del régimen simplificado:

Cuota de IVA devengada por operaciones corrientes (punto 2º)	7.759,89
IVA soportado por adquisiciones corrientes.....	-960,00
IVA soportado por cuotas de difícil justificación 1% de 7.759,89.....	<u>77,60</u>
Diferencia.....	6.722,29

La cuota derivada del régimen simplificado será la mayor de las dos cuantías siguientes:

- La diferencia obtenida en el cuadro anterior: 6.722,29 euros.
- La cuota mínima establecida para la actividad: 13% de la cuota de IVA devengada por operaciones corrientes. En el ejemplo este importe es el 13% de 7.759,89, ascendiendo a un total de 1.008,78 euros.

Siendo mayor el importe obtenido en a), la cuota de IVA derivada del régimen simplificado asciende a 6.722,29.

4º. Determinación de la cuota a ingresar en el cuarto trimestre:

Cuota derivada del régimen simplificado.....	6.722,29
IVA soportado por la adquisición de mobiliario.....	-384,00
Cuotas trimestrales ingresadas (310,39 x3).....	<u>-931,17</u>
A ingresar.....	5.407,12

D) RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD

El importe a computar en la declaración de renta del sujeto pasivo (mod. 100) se calcula de la siguiente forma:

- Cálculo del número de unidades computables. En nuestro ejemplo las unidades de módulo utilizadas en la actividad no experimentan variación.
- Determinación del rendimiento neto previo: coincide con el calculado en el punto 1º de la letra A) correspondiente a Pagos fraccionados.
- Determinación del rendimiento neto minorado: en nuestro ejemplo este apartado sí sufre variación al poder acogerse el sujeto pasivo al incentivo fiscal de libertad de amortización, los elementos que adquiere no superan de forma unitaria el importe de 601,01 euros y el total afecto al incentivo fiscal es inferior a 3005,06 euros.

Rendimiento neto previo:.....	28.538,98
Incentivos al empleo: 1.448,68 x 0,1.....	- 144,87
Incentivos a la inversión:.....	- 7.650,00
Amortización de los activos afectos:.....	5.250,00
Libertad de amortización:.....	2.400,00
Rendimiento neto minorado:.....	20.744,11

4º. Determinación del rendimiento neto de módulos: por las mismas razones que las expuestas en el apartado de pagos fraccionados, el coeficiente corrector que aplica es el de empresas de reducida dimensión: 0,9 del rendimiento neto minorado.

Rendimiento neto de módulos:.....	18.669,70 euros
-----------------------------------	-----------------

No se aplica el índice corrector de exceso al ser la cuantía sobre la que el mismo se aplica para cafeterías de 39.070,26 euros, importe superior al rendimiento neto minorado obtenido (20.744,11 euros) en el supuesto contemplado.

EJEMPLO: Supongamos que para el mismo titular el rendimiento neto minorado obtenido fuese de 45.000 euros. En este caso el rendimiento obtenido supera el las cuantías que se señalan en la Orden Ministerial de 11/02/03 (normas para el cálculo del rendimiento neto de actividades por estimación objetiva, cálculo de los pagos fraccionados y régimen simplificado de IVA para el ejercicio 2003).

El rendimiento neto de módulos sería entonces :

Rendimiento neto minorado:.....	45.000,00
Índice corrector de exceso: $(45.000 - 39.070,26) \times 1,3$	7.708,66
Rendimiento neto de módulos:.....	52.708,66

1.6 Ganancias y pérdidas patrimoniales

La Ley de IRPF, incluye en el apartado de ganancias y pérdidas patrimoniales las rentas generadas por la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas. La consideración de elemento afecto o no a una actividad económica determina, no sólo un tratamiento específico para el cálculo de la ganancia o pérdida en sí, también resulta de gran importancia para la posible aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Se consideran elementos afectos a actividades profesionales o empresariales:

- Los bienes inmuebles en que se desarrolla la actividad del sujeto pasivo.
- Los bienes destinados a servicios económicos y socio-culturales del personal.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los rendimientos.
- En caso de afectación parcial se considera bien afecto la parte utilizada en la actividad, cuando se trate de elementos patrimoniales divisibles.

El traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio empresarial al particular y viceversa, no constituye alteración patrimonial, los valores que se tomarán serán:

- Caso de traspaso del patrimonio particular al empresarial del sujeto pasivo: valor de adquisición, determinado según la ley del IRPF:
Importe real de la adquisición.
+ Inversiones y mejoras y gastos y tributos de la transmisión.
- Amortizaciones reglamentariamente practicadas, cuando proceda (por ejemplo, caso de afectar un inmueble que ha sido alquilado).
- Caso de traspaso del patrimonio empresarial al particular, se tomará el valor contable calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.

Como cautela para evitar el traspaso de elementos patrimoniales por razones fiscales, no se entenderá producida la afectación / desafectación cuando los elementos se enajenen antes de transcurridos tres años desde la fecha de afectación / desafectación.

Año de adquisición del elemento	Coficiente (ejercicio 2003)
Con anterioridad al 1-1-84	1,9956
1984	1,8120
1985	1,6736
1986	1,5754
1987	1,5008
1988	1,4339
1989	1,3712
1990	1,3175
1991	1,2727
1992	1,2443
1993	1,2282
1994	1,2059
1995	1,1577
1996	1,1026
1997	1,0778
1998	1,0640
1999	1,0566
2000	1,0513
2001	1,0297
2002	1,0171
2003	1,0000

El importe de la ganancia o pérdida se determina:

$$G / P = Ve - VNC$$

Donde: G / P = ganancia o pérdida

Ve = valor de enajenación

VNC = valor neto contable

Las ganancias obtenidas por la transmisión de inmuebles afectos a la actividad, se reducirán en el importe que corresponda a la depreciación monetaria, multiplicando el precio de adquisición o coste de producción y las amortizaciones acumuladas por los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto de Sociedades.

Una vez calculado el precio de adquisición actualizado y las amortizaciones actualizadas por aplicación de estos coeficientes el nuevo valor contable se compara con el valor contabilizado, la diferencia obtenida minorará la renta obtenida por la transmisión del elemento afecto. La corrección por depreciación monetaria será un ajuste negativo a realizar en la liquidación del impuesto.

Para las empresas societarias, la cantidad resultante por comparación entre el valor neto contable contabilizado y el corregido por la depreciación monetaria se multiplicará por un coeficiente determinado por:

- En el numerador: los fondos propios.
- En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán, a elección del sujeto pasivo, las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la transmisión, si este plazo fuese inferior. El coeficiente no se aplica cuando sea superior a 0,4.

A los elementos afectos a actividades empresariales y profesionales no les son de aplicación los porcentajes de reducción del régimen transitorio.

1.6.1 Reinversión de beneficios extraordinarios

Las ganancias de patrimonio obtenidas por la enajenación de elementos patrimoniales afectos, no se integrarán en la base imponible del IRPF, sino que se diferirá su tributación, siempre que el importe total obtenido en la transmisión se reinvierta en elementos afectos a la explotación.

Los requisitos para acogerse al diferimiento por reinversión son los siguientes:

- Se debe reinvertir el precio total obtenido en la transmisión, en el supuesto de reinversión parcial sólo podrá beneficiarse del régimen de diferimiento la parte de renta que proporcionalmente se corresponda con el importe de la transmisión reinvertido.
- La transmisión debe de ser onerosa.
- La ganancia debe proceder de elementos afectos al inmovilizado material, inmaterial o por la venta de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades, cuando la participación sea no inferior al 5% y se haya poseído al menos con un año de antelación.
- El plazo de reinversión será un año antes o tres después a la entrega en elementos afectos a la actividad: inmovilizado material, inmaterial o valores representativos de la participación en el capital social de entidades cuando la participación sea no inferior al 5% (el requisito de antigüedad sólo es exigible para los valores transmitidos).
- La administración podrá aprobar planes especiales de reinversión cuando existan características técnicas especiales, que impidan que pueda realizarse la reinversión en el plazo establecido.
- Los elementos objeto de reinversión deberán permanecer en el patrimonio, salvo pérdida justificada, durante el periodo de 7 años o su vida útil si fuera inferior.
- En el caso de no realizarse la reinversión en el plazo fijado, la parte de cuota correspondiente a la renta obtenida más los intereses de demora se ingresará en el periodo en que venció aquél.
- La renta no integrada en la base se sumará a la misma por partes iguales en los periodos concluidos en los 7 años siguientes al tercer periodo posterior a la entrega del bien o durante la vida útil del elemento reinvertido a elección del sujeto pasivo.

La aplicación de este incentivo es incompatible con la aplicación del gravamen del 18% para las ganancias patrimoniales generadas en más de un año, en consecuencia el titular de la actividad podrá optar entre:

- a) Tributar en el momento de la transmisión al 18% (15% a partir del 1 de enero de 2003), si la ganancia se ha generado en más de un año. Si la ganancia se ha generado en un año o menos ésta tributará según la tarifa vigente en el IRPF (para el ejercicio 2002 el tipo marginal máximo es del 48%, a partir del 1 de enero del 2003 el tipo marginal máximo de la tarifa se reduce a un 45%).
- b) Diferir la ganancia por aplicación del incentivo fiscal por reinversión. La aplicación de este método supone la reinversión total o parcial del precio obtenido en la venta del activo. Si el empresario opta por diferir la ganancia, ésta deberá ser integrada en periodos sucesivos y tributará en la parte general de la base imponible. En concreto, se permite el diferimiento temporal pero la ganancia diferida tributará según el tramo de la tarifa aplicable en ese año a la actividad, pudiendo llegar al 48% para el ejercicio 2002. Este incentivo fiscal no es aplicable a partir del 1/1/2003. Las ganancias patrimoniales procedentes de elementos afectos a la actividad tributarán al 15% si su plazo de generación supera el año o al 45% si se han producido en el periodo impositivo.

2 EMPRESA SOCIETARIA Y ASIMILADOS

En este apartado se estudia la tributación del beneficio de la empresa societaria en términos generales, refiriéndonos de forma más concreta al régimen fiscal aplicable a las empresas calificadas por la Ley 43/1995 de Reducida Dimensión.

En el primer apartado, a forma de introducción se repasarán los conceptos básicos del impuesto de Sociedades, y será en el segundo apartado donde se expongan y desarrollen las bonificaciones fiscales del Régimen Especial para las Empresas de Reducida Dimensión. Aunque ya se ha comentado en el apartado de "Empresario individual y asimilados", estas bonificaciones fiscales son también aplicables para los sujetos pasivos que determinen su rendimiento neto en IRPF, en el apartado Rendimiento de Actividades, cuando la modalidad elegida por el contribuyente sea la de estimación directa o directa simplificada. Los contribuyentes que estimen su rendimiento neto por la modalidad objetiva no aplican los incentivos previstos en el Régimen especial para las empresas de reducida dimensión salvo lo relativo a la deducción en cuota para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a partir de 1/1/2002, no es aplicable a los sujetos pasivos que determinen rendimiento neto en IRPF en el apartado de Rendimiento de Actividades.

2.1 Introducción

El impuesto de sociedades es un tributo directo y personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas establecidas por la Ley.

La Base Imponible se obtendrá corrigiendo el resultado contable, determinado de acuerdo con las normas mercantiles, con los criterios contenidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esquemáticamente la liquidación de este impuesto sería la siguiente:

- a) Resultado Contable = Ingresos - Gastos + Variaciones de Patrimonio.

El resultado contable se determinará en función de las normas mercantiles.

- b) El resultado contable se ajustará por el importe de los ajustes positivos o negativos, en función de los criterios contenidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ver apartado 4.1.2.1).

Así por ejemplo, si la empresa ha dotado más amortización de la que procede según establece la norma fiscal se deberá efectuar un ajuste positivo por la diferencia.

EJEMPLO: Una empresa que tiene un resultado contable de 100 unidades monetarias, y adquiere un activo por importe de 1.000 (excluido el IVA). El activo tiene un coeficiente máximo de amortización según tablas del 10%, la empresa decide amortizarlo en cuatro años.

Resultado contable..... 100
 Amortización contable: 25% de 1.000 = 250
 Amortización fiscal: 10% de 1.000 = 100
 Ajuste a realizar por exceso de dotación a la amortización..... +150
 Base imponible..... 250

Se supone ahora, con los mismos datos que la empresa puede acogerse a la Libertad de amortización y que decide aprovecharla al máximo en el ejercicio, la empresa amortiza el activo aplicando el coeficiente máximo (10%).

Resultado contable..... 100
 Dotación contable: 10% de 1.000 = 100
 Dotación fiscal permitida = 1.000
 Ajuste a realizar por Libertad de amortización..... - 900
 Base imponible..... - 800

Los ajustes sobre el resultado contable, de signo positivo o negativo, pueden ser de carácter temporal o de carácter permanente. Los ajustes permanentes son aquellos que sólo tienen efecto en el ejercicio en que se efectúan, sin embargo los ajustes temporales revierten en los ejercicios siguientes con signo contrario al que se efectuó en su momento.

EJEMPLO: En el supuesto anterior de ajuste por libertad de amortización, el primer ajuste es de signo negativo, al aprovechar al máximo la bonificación fiscal. El valor contable del elemento en el ejercicio, a efectos fiscales es de "0", sin embargo a efectos contables sólo se ha amortizado el 10%, siendo el valor contable de 900 unidades monetarias. La empresa seguirá dotando la amortización técnica (10% de 1.000) durante 10 años, sin embargo fiscalmente no podrá considerarse esta amortización deducible, puesto que el elemento está totalmente amortizado según el criterio fiscal. Se deberán efectuar ajustes positivos, en los nueve ejercicios siguientes, por el importe de la amortización técnica dotada por la empresa para este activo en la cuantía de 100 unidades monetarias. En resumen, un ajuste temporal positivo, revertirá en los siguientes ejercicios en ajustes negativos y viceversa.

Los ajustes más comunes sobre el resultado contable son:

Concepto	Dimensión	Signo
Contrato de arrendamiento financiero (leasing), que permite una amortización fiscal más acelerada que la contable	Temporal	-
Amortización contable del Fondo de Comercio cuando no tenga el carácter de deducible	Permanente	+
Amortizaciones contables superiores a las fiscales	Temporal	+
Recuperación de excesos de amortización no deducibles fiscalmente en el ejercicio que proceda su cómputo a efectos fiscales	Temporal	-
Libertad de amortización: ejercicios en los que la amortización fiscal es superior a la contable	Temporal	-
Libertad de amortización: ejercicios en los que se producen amortizaciones contables, cuando el bien ya esté fiscalmente amortizado	Temporal	+
Diferimiento por reinversión: ejercicios en los que se acoge a dicho diferimiento	Temporal	-
Diferimiento por reinversión: ejercicios en los que se reintegra el diferimiento realizado	Temporal	+
Dotaciones a fondos internos de pensiones	Temporal	+
Recuperación de dotaciones a los fondos internos de pensiones	Temporal	-
Corrección monetaria en la transmisión de bienes inmuebles del inmovilizado	Permanente	-
Exceso de dotación contable sobre la fiscal en la provisión para insolvencias, provisión por depreciación de valores mobiliarios y provisión para riesgos y gastos	Temporal	+
Recuperación de los excesos de dotación contable en la provisión para insolvencias, provisión por depreciación de valores mobiliarios y provisión para riesgos y gastos	Temporal	-
Impuesto sobre beneficios considerado como gasto	Permanente	+
Impuesto sobre beneficios considerado como ingreso	Permanente	-
Presunción de obtención de rentas sin prueba en contrario	Permanente	+
Gastos no deducibles: multas, sanciones, recargos, pérdidas del juego, donativos, liberalidades, etc.	Permanente	+
Aplicación del valor de mercado a determinadas operaciones societarias del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades	Temporal	+

- c) Obtenida la base imponible previa, ésta se ajustará por el importe de las bases imponibles pendientes de compensar que no hayan prescrito. En general las bases imponibles negativas podrán compensarse con bases positivas de los periodos cerrados en los 15 años siguientes.
- d) La cuota íntegra del impuesto se hallarán multiplicando el tipo impositivo por la base imponible. El tipo impositivo general a aplicar en el impuesto de Sociedades es el 35%.
- e) Deducciones de la cuota íntegra:
 - Doble imposición interna.
 - Doble imposición internacional.
 - Bonificaciones.
 - Incentivos de determinadas actividades.
 - Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Las deducciones por incentivos establecidas en el Impuesto sobre Sociedades, salvo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, son de aplicación a los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas en la modalidad de estimación directa y directa simplificada con igualdad de porcentajes y límites de deducción. Las deducciones por incentivos son las siguientes:

1ª. Actividades de Investigación y Desarrollo (I+D) e Innovación Tecnológica (IT).

- I) Investigación y Desarrollo. Deducción del 30% de los gastos efectuados en el periodo, si el gasto efectuado por la empresa en el ejercicio, supera a la media de los dos años anteriores, se aplicará el 50% sobre dicho exceso.

EJEMPLO: Gasto del ejercicio en proyectos de (I+D), 500 unidades monetarias, la media que por este mismo concepto, ha gastado la empresa en los dos años anteriores, asciende a 300 unidades monetarias. El importe de la deducción a practicar sobre la cuota:

30% sobre la media de los dos años anteriores	30% de 300 = 90
50% sobre el exceso	50% de 200 = 100
Total deducción por (I+D)	190

Además de dichas deducciones, podrá practicarse otra deducción adicional del 10% sobre los gastos del periodo impositivo que correspondan a gastos de personal investigador adscritos en exclusiva a las actividades de (I+D) y sobre los proyectos contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología. Las empresas también podrán deducir el 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos en exclusiva a las actividades de I+D.

- II) Innovación Tecnológica (IT). La base de esta deducción es el importe de los gastos que correspondan a:
 - Proyectos encargados a Universidades y Organismos Públicos de Investigación.
 - Diseño industrial e ingeniería de procesos.
 - Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "Know how y diseños, siempre que la adquisición no se haga a una persona o entidad vinculada y la base máxima de la deducción por este concepto no exceda de 500.000 euros para 2002.

- Obtención de certificado de normas de calidad ISO 9000, GMP o similares.

El importe de la deducción será del 15% sobre el primer concepto (Proyectos encargados a Universidades y Organismos Públicos de Investigación) y del 10% sobre el resto. Cuando la actividad de I+D, IT esté subvencionada, la base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputadas como ingreso en el periodo.

DEFINICIÓN DE CONCEPTOS

- **INVESTIGACIÓN:** Indagación original planificada para descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico.
- **DESARROLLO:** Aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o para el diseño de nuevos procesos de producción así como para la mejora tecnológica sustancial de los ya existentes.
- **I+D:** Incluye el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de los productos.

No se consideran I+D ni de Innovación tecnológica:

- Actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.
- Actividades de producción industrial y provisión de servicios.
- La prospección en materia de ciencias sociales y la exploración e investigación de hidrocarburos.

Tendrán la consideración de I+D:

- Las cantidades pagadas para su realización en España por encargo del sujeto pasivo individualmente o en colaboración con otras entidades.
- Los gastos de I+D realizados en el exterior también gozarán de la deducción si se cumplen los dos requisitos siguientes:
 - a) Que la actividad principal de I+D se realice en España
 - b) Que los gastos de I+D, realizados en el exterior, no sobrepasen el 25% del total invertido.

2ª. Deducción por inversión en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial: 20%.

3ª. Deducción por inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial: 5%.

4ª. Deducción por inversiones realizadas en bienes del inmovilizado material destinadas a la protección del medio ambiente (la deducción precisa de certificación que debe expedir la Administración competente, a solicitud del sujeto pasivo): 10%. Esta deducción se suprime en el RDL 2/2003 y se sustituye por la "Deducción por inversiones medioambientales": 10% de las inversiones realizadas.

5ª. Deducción para las empresas del transporte por carretera: 10% del importe de las inversiones realizadas en:

- Sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se instalen en vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera.

- Plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público por carretera.

6ª. Deducción por inversiones en bienes de interés cultural inscritos en el Registro General de acuerdo con la Ley 16/1985: 10%.

La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción en las deducciones 2ª, 3ª, 4ª, 5ª y 6ª.

7ª. Deducción por actividades de exportación:

I) 25% de las inversiones en:

- Creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero.
- Adquisición de participaciones o constitución de filiales relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios o con la contratación de servicios turísticos en España. Las actividades financieras y de seguros no se consideran directamente relacionadas con la actividad exportadora.

Para aplicar la deducción, en el caso de inversiones por adquisición de participaciones o constitución de filiales, se exige que el grado de participación en las sociedades o filiales sea como mínimo del 25% de su capital social, cuando este requisito se consiga en varios periodos impositivos, la base de la deducción será el total invertido en el periodo, en el que se alcance el 25%, más la inversión efectuada en los dos periodos anteriores.

II) 25% de los gastos de:

- Propaganda y publicidad de proyección plurianual para el lanzamiento internacional de productos, apertura y prospección de mercados.
- Derivados de la concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas, se incluyen en este concepto las celebradas en España con carácter internacional.

Cuando la inversión o el gasto se realice en un paraíso fiscal no procederá la deducción. La base de la deducción se reducirá en el 65% de las subvenciones recibidas.

8ª. Deducción por gastos en formación profesional del personal. La base de la deducción será el conjunto de los gastos que tengan por finalidad la actualización, capacitación del personal, exigidos por el desarrollo de la actividad empresarial o por las características del puesto de trabajo, incluidos los destinados a la formación de los empleados en las nuevas tecnologías. La base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas. La deducción será del 5% sobre el importe de los gastos del periodo y del 10% sobre el exceso del gasto respecto a la media de los dos años anteriores (ver deducción 1ª).

9ª. Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos. Se aplica sobre el incremento experimentado durante el periodo impositivo respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediato anterior, la deducción será del 4.808,10 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos. Para calcular el incremento promedio se computarán los trabajadores minusválidos con contrato indefinido y jornada completa. Los trabajadores contratados que den derecho a esta deducción no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo. Para el ejercicio 2003 aumenta de 4.808,10 euros a 6.000 la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

10ª. Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo. Aplicable a partir del 1 de enero de 2002.

El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota del 10% de las contribuciones empresariales a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo de los que sea promotor el sujeto pasivo. Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan a dicho importe.

11ª. Deducción por guardería. A partir del 1 de enero del 2003, se establece una nueva deducción por las inversiones y gastos en locales para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores o por los gastos producidos si se contrata este servicio con terceros.

La base de la deducción será el importe de las inversiones o gastos realizados que se minorarán, en su caso, en el 65% de las subvenciones recibidas (imputables como ingreso en el ejercicio) y en la parte de coste de servicio repercutido al empleado. El porcentaje de la deducción es el 10%.

12ª. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Aplicable a partir del 1 de enero del 2002.

Se deducirá de la cuota íntegra el 17% del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales que se detallarán a continuación, integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen, a condición de reinversión. La deducción será del 7% y del 2%, cuando la base imponible tribute a los tipos del 25% y del 20% respectivamente.

Para aplicar esta bonificación fiscal se exige:

- Que se obtenga una plusvalía.
- Que la plusvalía proceda de una transmisión onerosa.
- Que la plusvalía se integre en la base imponible, no habiéndose acogido el sujeto pasivo al diferimiento de la plusvalía.
- Que el importe reinvertido sea el obtenido en la transmisión onerosa.

Esta deducción se aplicará con prioridad, sin que resulte de aplicación el límite de las normas comunes a las deducciones por incentivos.

Los requisitos para aplicar esta deducción son:

a) Requisitos sobre los elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista son:

- Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubieran poseído un año antes de la transmisión.
- Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital social de las mismas, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

b) Requisitos sobre los elementos patrimoniales objeto de reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción son:

- Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.
- Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital social de los mismos.

c) Plazo.

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

d) Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales relacionados en la letra a). No forman parte de la renta obtenida el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a las mismas. En el caso de inmuebles la renta obtenida se corregirá por el importe de la depreciación monetaria.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción, siendo la base de esta la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

e) Mantenimiento de la inversión.

Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil fuese inferior. La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de reinversión antes de la finalización de plazo, determinará la pérdida de la deducción.

Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de reinversión.

Para el ejercicio 2003, se aumenta en tres puntos el porcentaje de deducción al objeto de que la tributación efectiva de la plusvalía reinvertida sea el 15%, como las ganancias patrimoniales a más de un año en el IRPF. Comparativamente:

Tipo de gravamen	40	30-35	25	20
Deducción 2002	22	17	7	2
Deducción 2003	25	20	10	5

Las normas comunes a las deducciones por incentivos son las siguientes:

- El límite conjunto de las deducciones por incentivos, **excluida la deducción por reinversión** de beneficios extraordinarios, en concreto la suma de las deducciones desde la 1ª a la 11ª, no podrá superar el 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición interna e internacional y bonificaciones. Dicho límite será del 45%, cuando el importe de la deducción por I+D por gastos del periodo (deducción 1ª.), exceda del 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición (interna e internacional) y bonificaciones.

- Las cantidades no deducidas podrán aplicarse en los periodos cerrados en los 10 años siguientes, respetando dicho límite. Las deducciones por I+D y para el fomento de las tecnologías de la información (aplicable de forma exclusiva para las entidades calificadas de reducida dimensión), podrán aplicarse en los 15 años siguientes.
- **Para los sujetos pasivos que determinen el rendimiento neto en el IRPF**, en la modalidad de estimación directa normal y directa simplificada, el límite del 35% (o del 45%) opera sobre la cuota suma de la cuota íntegra estatal más autonómica minorada en las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural.
- El cómputo de los plazos para aplicar estas deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en las entidades de nueva creación o las que saneen pérdidas de ejercicios anteriores con la aportación de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.
- Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.
- Los activos afectos a las deducciones deberán permanecer en funcionamiento 5 años o 3 años si se trata de bienes muebles o durante su vida útil si fuere inferior.

Cuando concurren deducciones procedentes de las inversiones realizadas en el ejercicio, con saldos pendientes de computar de ejercicios anteriores el orden a seguir en su aplicación será el siguiente:

- En primer lugar se consideran los saldos pendientes de deducción por inversiones más antiguos, salvo los que correspondan a empresas de nueva creación o que saneen pérdidas de ejercicios anteriores (como se ha expuesto en las normas comunes para las deducciones por incentivos), por diferimiento en el cómputo de los plazos.
- En segundo lugar se computarán las deducciones por inversiones del propio periodo impositivo.

Minorada la cuota íntegra por el importe de las deducciones enunciadas (doble imposición, bonificaciones e incentivos), se deducirán de la cuota íntegra resultante el importe de las retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados y, cuando proceda la cuota pagada por sociedades transparentes.

El empresario sólo podrá solicitar la devolución por el importe anticipado a Hacienda durante el ejercicio en concepto de pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuota pagada por sociedades transparentes. En concreto, supone dejar a "cero" la cuota íntegra y solicitar la devolución sobre el importe anticipado en exceso.

El plazo de presentación de la declaración del impuesto de sociedades es de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

Los modelos de declaración son:

- I. Modelo 200: de uso general (en pesetas y en euros).
- II. Modelo 201: declaración simplificada (en pesetas y en euros).

2.2 Régimen especial para las empresas de reducida dimensión

La Ley del Impuesto de Sociedades establece un régimen especial para las empresas de reducida dimensión; los incentivos fiscales contenidos en este régimen tienen en común la reducción de la carga fiscal para las empresas a las que les son aplicables mediante el diferimiento del impuesto.

Los incentivos fiscales aplicables son:

- Libertad de amortización para las inversiones realizadas en elementos de activo material nuevos que generen creación de empleo.
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.
- Aceleración de la amortización, a efectos fiscales, de las inversiones en elementos de activo inmaterial y material nuevos, no asociadas con creación de empleo.
- Dotación de una provisión por posibles insolvencias de deudores de forma global, sobre el saldo de deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo.
- Aceleración de la amortización, a efectos fiscales, de la amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.
- Deducibilidad de la cuotas de arrendamiento financiero (leasing) satisfechas que correspondan a la recuperación del coste del elemento, hasta cierto límite.
- El tipo de gravamen depende del importe de su base imponible.
- Dedución para el fomento de las tecnologías de la información y de la telecomunicación.
- Dedución por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables.

Los incentivos previstos en la Ley del Impuesto de Sociedades para las entidades calificadas de reducida dimensión, son aplicables a los sujetos pasivos que tributen por sus actividades en el IRPF, con las siguientes precauciones:

1. Como se ha comentado, estos incentivos no son aplicables a los sujetos pasivos que opten por el **método de estimación objetiva**, salvo la deducción en cuota para el fomento de las tecnologías de la información y de la telecomunicación. La base conjunta de estas deducciones tiene como límite el rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación objetiva, el importe de la deducción es del 10%.
2. Para los sujetos pasivos que determinen su rendimiento neto según las reglas de la **estimación directa simplificada**, se limita el tipo de incentivos a aplicar. En concreto el art. 28 del Reglamento del IRPF, permite la aplicación de las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión que afecten a las amortizaciones del inmovilizado material. Se podría concluir que de los incentivos previstos, referentes a amortizaciones y provisión por insolvencias, sólo serían aplicables la aceleración de la amortización (punto 2.2.4), siempre que se efectúe sobre activo fijo material, no sobre el inmaterial (fondo de comercio, marcas, ...etc.) y la aceleración de la amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión (punto 2.2.6). Las deducciones en cuota por incentivos propias de este régimen especial se adicionan al resto de las deducciones por incentivos vistas para el régimen general del Impuesto de Sociedades **excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que no se aplica a los sujetos pasivos sometidos al IRPF**. Es necesario recordar que la suma de todas las deducciones por incentivos no podrá superar el 35% o 45% de la cuota líquida (cuota íntegra minorada en la deducción por inversión en vivienda habitual y gastos por inversión en bienes de interés cultural). Para los sujetos pasivos sometidos al IRPF es obvio que el incentivo fiscal referente al tipo impositivo para las empresas calificadas de reducida dimensión, no es aplicable al tener que tributar según la tarifa del impuesto.

3. Para los sujetos pasivos que determinan el rendimiento neto según las reglas de la estimación directa en su modalidad normal, si resultan de aplicación los incentivos previstos para las empresas calificadas de reducida dimensión, salvo lo referente a los tipos impositivos y a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

En los siguientes apartados se desarrollarán cada una de estos incentivos fiscales.

2.2.1 Ámbito de aplicación

Se podrán aplicar los incentivos fiscales establecidos en el régimen especial cuando el importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros, según lo establecido en el RDL 2/2003.

La cifra de negocios se elevará al año en los siguientes supuestos:

- Cuando el periodo impositivo inmediato anterior tuviese una duración inferior al año.
- En las empresas de nueva creación cuando el periodo impositivo fuese inferior al año, si no es el caso se tomará como cifra neta de negocios la del primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.

En entidades pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de todas las entidades pertenecientes al grupo. El importe neto de la cifra de negocios (Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas de 16-5-91) se calculará:

a) Factores positivos:

- Ventas y prestaciones de servicios que se deriven de la actividad ordinaria y habitual de la empresa.
- Ventas y prestaciones de servicios cuya contraprestación sean activos no monetarios, la valoración en este caso se efectuará por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor.

No se incluyen: las subvenciones no vinculadas directamente al precio, los productos consumidos por la propia empresa ni los trabajos realizados para sí misma (al no incluirse en las ventas o prestaciones de servicios. Tampoco se incluyen los ingresos financieros derivados de las ventas a plazo de los bienes y servicios. El IVA y los Impuestos Especiales también quedan excluidos para el cálculo de la cifra de negocios.

b) Factores negativos:

- Los importes de las devoluciones de ventas.
- Los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios.
- Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

2.2.2 Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo

Los requisitos que, de forma conjunta, han de cumplirse para la aplicación de este incentivo fiscal son:

- Que la empresa cuente con la calificación de sociedad de reducida dimensión en el periodo impositivo en el que se realice la inversión.
- La inversión ha de realizarse en activos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición en el periodo en que la empresa goce de la calificación de empresa de reducida dimensión.
- Durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en el que los elementos patrimoniales adquiridos entren en funcionamiento, debe existir un incremento de la plantilla media total de la empresa, respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores.
- El incremento de plantilla mencionado en el apartado anterior debe mantenerse, además, durante un periodo adicional de otros 24 meses.
- La cuantía de la inversión que puede beneficiarse de este incentivo de libertad de amortización es la que resulte de multiplicar la cifra de 90.151,81 euros por el incremento de plantilla calculado con dos decimales.
- Este beneficio fiscal es incompatible con la bonificación por exportación, reinversión de beneficios extraordinarios y la exención por reinversión.
- Este incentivo fiscal es aplicable a las personas físicas que desarrollen actividades económicas y determinen el rendimiento neto por la aplicación de las normas del impuesto sobre sociedades.

EJEMPLO: Supongamos una sociedad cuyo importe neto de cifra de negocios en el año 2002 fue menor a 5 millones de euros. En el año 2003, compra un activo nuevo por importe de 40.000 euros, este activo se pone a disposición y entra en funcionamiento el 1 de enero del año 2003. La empresa amortiza este activo según el coeficiente máximo de tablas que asciende al 25%. Los datos estimados referentes a la plantilla del personal de la empresa son:

- | | |
|--|-------------|
| • Plantilla media total de la empresa del ejercicio 2002 | 50 personas |
| • Plantilla media total estimada para los ejercicios 2003 y 2004 | 56 personas |
| • Plantilla media total estimada para los ejercicios 2005 y 2006 | 53 personas |

Según los datos expuestos la empresa puede acogerse al incentivo fiscal de libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo al cumplirse los requisitos:

- La cifra de negocios en el año anterior no supera los 5 millones de euros, en el ejercicio 2003 puede aplicar los incentivos fiscales de este régimen especial.
- La empresa ha realizado una inversión en activo material nuevo y este se ha puesto a disposición cuando la empresa cuenta con la calificación de empresa de reducida dimensión. Como la entrada en funcionamiento coincide con la puesta a disposición del elemento, la empresa aplicará el incentivo fiscal en el ejercicio 2003. En el caso que la entrada en funcionamiento del activo se produzca en el ejercicio 2004, la aplicación del incentivo fiscal se producirá en ese ejercicio. En definitiva la aplicación del incentivo se condiciona a que la empresa cuente con la calificación de reducida dimensión en el periodo impositivo en el que tenga lugar la puesta a disposición del elemento patrimonial, el beneficio fiscal, en este caso la libertad de amortización, se aplicará desde la entrada en funcionamiento del bien.

- La plantilla media total en los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en el que el bien adquirido ha entrado en funcionamiento (ejercicios 2003-2004) es superior a la plantilla media de la empresa de los 12 meses anteriores a la fecha del inicio del periodo impositivo en el que el periodo fue adquirido (ejercicio 2002) en 6 personas.
- Como la plantilla media total estimada de los 24 meses siguientes (ejercicios 2005 y 2006), es de 53 personas, el incremento neto total de la plantilla que se mantiene durante el periodo adicional de otros 24 meses es de 3 personas
- Al cumplirse todos los requisitos establecidos, la cuantía máxima a aplicar la libertad de amortización será de $90.151,81 \times 3 = 270.455,43$ euros. El sujeto pasivo puede aplicar todo el importe, 40.000 euros, a libertad de amortización por no superar la cuantía máxima de 270.455,43 euros.

Suponiendo que la empresa decide aprovechar al máximo el incentivo fiscal en el ejercicio, los ajustes a realizar serían:

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste extracontable
2003	10.000	40.000.000	-30.000
2004	10.000		10.000
2005	10.000		10.000
2006	10.000		10.000
Total	40.000	40.000.000	0

La forma de aplicación de este incentivo fiscal implica el diferimiento del pago del impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se aplica dicho incentivos, los ajustes extracontables positivos suponen la reversión de la diferencia temporal negativa que se produjo en el año 2003 y la recuperación del impuesto diferido.

Si la empresa incumple la obligación de incrementar o de mantener la plantilla correspondiente a la libertad de amortización disfrutada por la empresa, deberá regularizar en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al periodo impositivo en el que se haya incumplido las mencionadas obligaciones, ingresando la cuota íntegra correspondiente al importe deducido en exceso por aplicación de la libertad de amortización más los intereses de demora.

2.2.3 Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

Los requisitos que han de cumplirse son:

- La empresa ha de estar calificada de reducida dimensión en el periodo impositivo que realiza la inversión.
- La inversión ha de realizarse en inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, el valor unitario a considerar será, según las normas del Plan General de Contabilidad, el precio de adquisición más todos los gastos adicionales de la compra que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.
- Se establece un límite cuantitativo global: la cuantía de las inversiones de escaso valor que pueden amortizarse libremente en cada periodo impositivo no puede exceder de 12.020,24 euros.

EJEMPLO: Una sociedad realiza las siguientes inversiones en el año 2003, la cifra de negocios en el año 2002 ha sido de 480.809,68 euros.

- a) Adquiere 15 elementos de inmovilizado material nuevos con un valor unitario de 480,80 euros.
- b) Adquiere dos elementos de inmovilizado material nuevos con un valor unitario de 570,96 euros.
- c) Adquiere un elemento de inmovilizado material nuevo con un valor unitario de 625,05 euros.

La empresa cumple los requisitos establecidos para poder aplicar el incentivo fiscal: tiene la calificación de empresa de reducida dimensión y adquiere elementos de inmovilizado material nuevos.

La bonificación fiscal de libertad de amortización para inversiones de escaso valor puede aplicarla sobre las inversiones a) y b) al no superar el valor unitario de los elementos los 601,01 euros. Sobre la inversión c) no puede aplicar el incentivo fiscal al ser el importe superior al límite establecido.

La cuantía de la inversión sometida a libertad de amortización será:

$$(15 \times 480,80) + (2 \times 570,96) = 8.353,92 \text{ euros}$$

Al no superar el límite cuantitativo global en el año los 12.020,24 euros se puede aplicar todo el importe calculado a libertad de amortización.

2.2.4 Amortización del inmovilizado material nuevo e inmaterial

El inmovilizado material nuevo e inmaterial se puede amortizar con un sistema de cómputo acelerado de las amortizaciones a efectos fiscales, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- La inversión debe efectuarse en elementos de inmovilizado material nuevos.
- En el caso de activo inmaterial han de cumplirse los requisitos establecidos en el régimen general (se amortizarán con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se hayan adquirido a título oneroso y que las entidades transmitente y adquirente no estén en régimen consolidado según el artículo 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la adquisición de persona no vinculada (ver apartado 4.1.2.1, gasto 16, letra f).
- Los elementos patrimoniales deben de ponerse a disposición de la empresa en un periodo impositivo en que la misma tenga la calificación de empresa de reducida dimensión.

- Las inversiones en elementos de inmovilizado material nuevos podrán amortizarse, a efectos fiscales al porcentaje que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización. Para el inmovilizado inmaterial se aplicará también este coeficiente al que resulte del régimen general (10% x 1,5 = 15%).

EJEMPLO: Una empresa calificada de reducida dimensión en el ejercicio 2003 adquiere activo fijo material nuevo por importe de 10.000.000 de unidades monetarias el 1 de enero del ejercicio 2003.

El coeficiente máximo de tablas es del 20% (periodo de amortización ligado al coeficiente máximo: 5 años), la empresa decide aplicar el incentivo fiscal de aceleración de las amortizaciones al elemento adquirido (ver apartado 4.1.2.1, gasto 16 referente a los métodos de amortización).

- a) Si la empresa amortiza por el método lineal las consecuencias de aplicar el método de aceleración de las amortizaciones es el siguiente:

Dotación contable: 20% de 10.000.000 = 2.000.000
 Dotación fiscal: 20% x 1,5 = 30%; 30% de 10.000.000 = 3.000.000

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste
2003	2.000.000	3.000.000	- 1.000.000
2004	2.000.000	3.000.000	- 1.000.000
2005	2.000.000	3.000.000	- 1.000.000
2006	2.000.000	1.000.000	+1.000.000
2007	2.000.000	-	+2.000.000

- b) Si la empresa amortiza por el sistema de sumas de dígitos y opta por el periodo mínimo asociado al coeficiente máximo de tablas, 5 años, el cálculo de la amortización y ajustes a realizar en el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

La amortización contabilizada aplicando el régimen general será:

Suma de dígitos 1+2+3+4+5= 15
 Cuota por dígito 10.000.000 / 15 = 666.666,66

Año	Dígito x Cuota por dígito	Amortización contable
2003	5 x 666.666,66	3.333.334
2004	4 x 666.666,66	2.666.666
2005	3 x 666.666,66	2.000.000
2006	2 x 666.666,66	1.333.334
2007	1 x 666.666,66	666.666

Si la empresa aplica el incentivo fiscal de aceleración de las amortizaciones el coeficiente sería ahora del 30% (20 x 1,5), el periodo mínimo asociado a este nuevo coeficiente es de 4 años (por redondeo de 3,33).

$$\begin{aligned} \text{Suma de dígitos } 1+2+3+4 &= 10 \\ \text{Cuota por dígito } 10.000.000 / 10 &= 1.000.000 \end{aligned}$$

Año	Dígito x Cuota por dígito	Amortización fiscal
2003	4 x 1.000.000	4.000.000
2004	3 x 1.000.000	3.000.000
2005	2 x 1.000.000	2.000.000
2006	1 x 1.000.000	1.000.000

Comparando los dos cuadros obtenemos los ajustes a realizar en el Impuesto de Sociedades de cada ejercicio.

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
2003	3.333.334	4.000.000	- 666.666
2004	2.666.666	3.000.000	- 333.334
2005	2.000.000	2.000.000	-
2006	1.333.334	1.000.000	+333.334
2007	666.666	-	+666.666

- c) Si la empresa amortiza este activo por el método degresivo de porcentaje constante el efecto de aplicar el incentivo de aceleración de amortizaciones sería el mismo que en el método b), una reducción del periodo mínimo de amortización.

La empresa amortiza por porcentaje constante utilizando el periodo mínimo asociado al coeficiente máximo: periodo mínimo 5 años, coeficiente máximo 20%, el factor de ponderación (ver apartado 4.1.2.1, gasto 16, sistemas degresivos de amortización) es de 2, el nuevo coeficiente a aplicar sobre el saldo pendiente de amortizar es del 40%.

La tabla de amortización será:

Año	Capital pendiente de amortizar (a)	Dotación contable: 40% de a)
2003	10.000.000	4.000.000
2004	6.000.000	2.400.000
2005	3.600.000	1.440.000
2006	2.160.000	864.000
2007	1.296.000	1.296.000

Si la empresa aplica el método de aceleración de las amortizaciones el coeficiente máximo, a efectos fiscales, como en el caso anterior se eleva al 30%, el periodo mínimo se reduce a 3,3 años y el factor de ponderación a aplicar sería entonces de 1,5. El coeficiente a aplicar sobre el capital pendiente de amortizar a final del ejercicio ascenderá a: $1,5 \times 30\% = 45\%$. La tabla de amortización y el importe de los ajustes comparando la dotación contable con la fiscal permitida será:

Año	Dotación contable	Dotación fiscal (45%)	Ajuste
2003	4.000.000	4.500.000	-500.000
2004	2.400.000	2.475.000	-75.000
2005	1.440.000	1.361.250	+78.750
2006	864.000	1.663.750	-799.750
2007	1.296.000	-	+1.296.000

El sistema de aceleración de las amortizaciones se puede aplicar a los sujetos pasivos que estimen su rendimiento neto en IRPF en la modalidad de estimación directa y directa simplificada.

Para los sujetos pasivos que opten en IRPF por la modalidad de estimación directa simplificada el coeficiente del 1,5 se aplica sobre los coeficientes de la tabla de amortización que les es aplicable. Los coeficientes se aplican según el método lineal, no pudiendo amortizar los activos por los métodos degresivos de amortización, el caso a) de este ejemplo sería el aplicable para esta modalidad de estimación del rendimiento neto en el IRPF.

EJEMPLO: Una empresa adquiere un fondo de comercio el 1 de enero del año 2003 por 7.000.000 de unidades monetarias (u.m), la adquisición se realiza a título oneroso a una entidad no vinculada. La cifra de negocios en el año 2002 no supera los 5 millones de euros.

Se cumplen los requisitos para amortizar de forma acelerada este activo. La amortización contable según el Régimen General del Impuesto sobre Sociedades será por el 5% de 7.000.000 = 350.000 u.m., fiscalmente la empresa puede dotar el 7,5% ($5\% \times 1,5$). Los ajustes son similares a los comentados en los apartados anteriores.

2.2.5 Dotación para posibles insolvencias de deudores

Las entidades sometidas al régimen de empresas de reducida dimensión pueden dotar una provisión global para los créditos en posible insolvencia, hasta el límite del 1% sobre el saldo de deudores existente al cierre del ejercicio fiscal. El exceso dotado sobre el límite establecido del 1% no tendrá la consideración de gasto deducible a efectos fiscales.

Como requisito básico, es necesario que en el ejercicio en que se efectúe la dotación global, la empresa cuente con la calificación de empresa de reducida dimensión.

EJEMPLO: Una empresa que en el año 2003 cumple las condiciones para su calificación como empresa de reducida dimensión, presenta un saldo de deudores por importe de 15.000.000 de unidades monetarias (u.m), la información relativa a este saldo es la siguiente: (ver apartado 1.2.1, gasto 17 letra b. Provisión por insolvencias).

- a) Para un deudor, cuyo saldo asciende a 1.000.000 u.m, y que venció hace más de un año, se ha dotado una provisión individualizada.

- b) Se ha dotado la correspondiente provisión por importe de 3.000.000 u.m. por un deudor en quiebra.
- c) Se ha dotado una provisión por importe de 5.000.000 u.m por un importe adeudado por el Ayuntamiento.
- d) Se ha dotado una provisión por importe de 700.000 u.m por un importe que venció hace 14 meses. El deudor es una entidad vinculada con la empresa.

Sobre los saldos a) y b), no se dotará la provisión global, al haber dotado la empresa la provisión por insolvencias por el método individualizado, los saldos c) y d) no pueden integrar la base de la dotación global al no ser fiscalmente deducibles. Estas provisiones no se consideran fiscalmente deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades. La empresa deberá efectuar un ajuste extracontable positivo por importe de 5.700.000 u.m.

La base para aplicar el 1% de dotación global para posibles insolvencias de deudores es:

$$15.000.000 - 9.700.000 = 5.300.000 \text{ u.m.}$$

El importe de la provisión global que contabilizará la empresa y que será considerada a efectos fiscales como gasto deducible será el 1% de este importe, 53.000 u.m.

Si la empresa contabiliza un importe superior, el exceso no tendrá la consideración de gasto deducible y procederá un ajuste positivo en el Impuesto sobre Sociedades por la diferencia. En nuestro ejemplo, si la empresa dota por este concepto 83.000 u.m., el exceso sobre 53.000 u.m no será deducible; la diferencia 20.000 u.m. será un ajuste positivo a realizar en el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2003.

El límite del 1% actúa en dos sentidos:

- 1º) El importe de la provisión global fiscalmente deducible en cada periodo impositivo no puede superar el 1% del saldo de deudores existente al cierre de cada uno de los periodos. La base de aplicación del 1% debe considerarse minorada por aquellos importes sobre los que se haya dotado provisión individualizada y por las dotaciones que según la Ley del Impuesto de Sociedades no se consideren fiscalmente deducibles (p. Ej, los saldos adeudados por Entidades de Derecho Público, los garantizados mediante derechos reales, los adeudados por entidad o persona vinculada, etc.).
- 2º) El saldo acumulado de la provisión dotada por el método global no puede exceder del límite del 1% del saldo de deudores existentes al cierre de cada periodo impositivo.

Para clarificar el segundo punto del límite del 1%, supongamos una empresa que durante tres años tiene la calificación de empresa de reducida dimensión. En estos tres años el saldo de deudores, minorado por los conceptos comentados en el punto 1º) del límite es:

Año	Saldo de deudores base para la aplicación del límite del 1%	Provisión global acumulada (1% del saldo de deudores)	Provisión global fiscalmente deducible
1	3.000.000	30.000	30.000
2	7.000.000	70.000	40.000
3	2.000.000	20.000	- 50.000

En el año 1, se cumplen los dos límites, la provisión global (30.000 u.m.) no supera el 1% del saldo de deudores y el saldo acumulado de la provisión (30.000 u.m.) no supera el 1% del saldo de deudores existente al cierre del ejercicio (3.000.000 u.m.).

En el año 2 y 3 se cumple el primer límite al no superar la provisión global (70.000 y 20.000 u.m. respectivamente) el 1% del saldo de deudores, pero si se considerasen como fiscalmente deducibles estos importes no se cumpliría el segundo de los límites, al superar la provisión global acumulada el 1% del saldo de deudores existente al cierre del ejercicio. (la provisión global acumulada en el año 2 es de 100.000 u.m y la provisión global acumulada en el año 3 asciende a 120.000 u.m, en ninguno de los dos supuestos se iguala la provisión global acumulada al 1% del saldo de deudores del año 2 y 3 que ascienden a 70.000 y 20.000 u.m. respectivamente).

En el año 2 sólo se considerará como fiscalmente deducible hasta el importe del saldo acumulado de la provisión que iguale el 1% del saldo de deudores existente al cierre del ejercicio. En nuestro ejemplo esta cantidad asciende a 40.000 u.m., de tal forma que la provisión dotada en el año 1 (30.000 u.m.), más la provisión dotada en el año 2 (40.000 u.m.) es igual al 1% del saldo de deudores del año 2 ($7.000.000 \times 1\% = 70.000$ u.m.).

En el año 3, el segundo de los límites obliga a realizar un ajuste negativo de 50.000 u.m., hasta igualar el importe de la provisión acumulada a 20.000 u.m, y hacerla coincidir con el 1% del saldo de deudores del año 3 ($2.000.000 \times 1\% = 20.000$ u.m.).

2.2.6 Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material en los que se reinvierta el importe total obtenido en la transmisión de otros elementos del inmovilizado material afectos a la actividad podrán amortizarse al coeficiente que resulte de multiplicar por tres el coeficiente máximo de tablas.

Los requisitos que han de cumplirse para aplicar este incentivo fiscal son:

- La entidad tiene que contar con la calificación de reducida dimensión en el periodo impositivo en que se transmita el elemento del inmovilizado material.
- La transmisión debe de ser onerosa.
- Los elementos transmitidos han de ser del inmovilizado material y de activo fijo (no se aplica este incentivo fiscal a los activos inmateriales o financieros).
- El elemento transmitido ha de estar afecto a la explotación.
- El importe reinvertido ha de ser el total obtenido en la transmisión.
- La reinversión debe realizarse en elementos del inmovilizado material fijos, afectos a la explotación.
- Plazo para la reinversión: un año antes o tres después de entrega o puesta a disposición del elemento transmitido.
- Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización incrementada sólo se aplicará sobre el importe de la transmisión que sea objeto de reinversión.
- La deducción del exceso de amortización resultante no está condicionada a su imputación contable.

EJEMPLO: Una empresa calificada de reducida dimensión vende en el año 2003 un activo de su inmovilizado material afecto a la explotación, la ganancia obtenida asciende a 20.000 u.m.

El importe obtenido en la transmisión, que asciende a 30.000 u.m., lo va a destinar a la compra de otro activo de inmovilizado material afecto. El coeficiente máximo de tablas del activo objeto de reinversión es del 20%. Las diferencias existentes entre el gasto contabilizado, el gasto fiscal y los ajustes a realizar en el Impuesto sobre Sociedades son:

Año	Amortización contable (20%)	Amortización fiscal (20% x 3 = 60%)	Ajustes
2003	6.000	18.000	-12.000
2004	6.000	12.000	-6.000
2005	6.000	-	+6.000
2006	6.000	-	+6.000
2007	6.000	-	+6.000

2.2.7 Contratos de arrendamiento financiero (leasing)

Los contratos de arrendamiento financiero realizados por las entidades calificadas como de reducida dimensión tienen el siguiente tratamiento fiscal:

- La consideración de empresa de reducida dimensión ha de tenerla la empresa en el momento en que se formalice el contrato y sea entregado el elemento.
- La carga financiera es fiscalmente deducible.
- La parte de las cuotas que corresponda a la recuperación del coste del bien es también deducible, siempre que este importe no exceda del resultado de aplicar al coste del elemento el triple del coeficiente lineal máximo de tablas que corresponda.
- Los excesos que no hayan sido deducidos podrán ser deducidos en los ejercicios siguientes con el mismo límite (triple del coeficiente máximo).
- El importe de la opción de compra es deducible a través del proceso de amortización sobre dicho importe.

EJEMPLO: Supongamos un contrato de arrendamiento financiero realizado por una empresa de reducida dimensión en el año 2003, con las siguientes características:

- Coste del elemento: 1.575 u.m.
- Duración: 3 años.
- Opción de compra: al concluir el contrato por 150.
- Coeficiente de amortización lineal máximo: 10%.
- Cuotas: 3 iguales por importe de 475.

El importe del gasto contable y el gasto fiscal permitido así como los ajustes a realizar son:

Año	Amortización contable (10% de 1.575)	Amortización fiscal (10% x3 = 30% de 1.575)	Ajustes
2003	157,5	472,5	-315
2004	157,5	472,5	-315
2005	157,5	472,5	-315
2006	157,5	7,5	+150
2007	157,5	150	+7,5
2008	157,5	-	+157,5
2009	157,5	-	+157,5
2010	157,5	-	+157,5
2011	157,5	-	+157,5
2012	157,5	-	+157,5

El importe de la cuota de arrendamiento financiero pagada en los tres primeros ejercicios no deducida $(475-472,5) \times 3 = 7,5$, puede deducirse íntegramente en el cuarto ejercicio. En el quinto ejercicio será deducible el importe de 150, al ser inferior al gasto contable procederá un ajuste positivo por la diferencia (7,5).

2.2.8 Tipo de gravamen

El tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión depende del importe de la base imponible:

- La parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros: 30%.
- Base imponible restante: 35%.
- Cuando el periodo impositivo sea inferior al año, tributará al 30% la parte de base imponible que resulte de aplicar a 90.151,81 euros la proporción en la que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365 días, o la base imponible del periodo impositivo cuando esta fuese inferior.

2.2.9 Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la telecomunicación

Requisito: la empresa debe contar con la calificación de empresa de reducida dimensión en el periodo en que se realicen las inversiones y gastos relacionados con las nuevas tecnologías.

Cuantía de la deducción: 10% de las inversiones y gastos (instalación, implantación de las inversiones, así como los gastos de formación del personal de la empresa para el uso de las inversiones realizadas) relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

La parte financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

Límite de la deducción: la deducción no puede exceder del 35% o del 45% conjuntamente con las demás deducciones por incentivos (ver apartado 4.2.1. en lo referente a normas comunes a las deducciones por incentivos).

La parte de la deducción que no pueda aplicarse en el periodo impositivo en el que tenga lugar la inversión podrá deducirse en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades o en la de IRPF, correspondientes a los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos o sucesivos.

EJEMPLO: Una empresa que cuenta con la calificación de reducida dimensión tiene una base imponible de 30.000 u.m. En este ejercicio el importe de la inversión en nuevas tecnologías asciende a 5.000 u.m. Los gastos por formación del personal, para el uso de las nuevas tecnologías asciende a 1.500 u.m. Percibe una subvención para financiar esta inversión de 1.000 u.m.

Base imponible:	30.000
Cuota íntegra (30%):	9.000
Deducción en la cuota	550
10% (5.000 + 1.500 - 1.000)	
Límite de la deducción: 35% de 9.000 =	3.150

La empresa puede aplicar toda la deducción generada en el ejercicio al no superar el límite.

La cuota a ingresar por la empresa es: $9.000 - 550 = 8.450$ u.m.

Como ya se ha comentado, esta deducción se aplica a los sujetos pasivos que determinen su rendimiento neto en régimen de estimación objetiva en el IRPF. La base conjunta de la deducción en este caso tiene como límite el rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación objetiva, computado para la determinación de la base imponible.

EJEMPLO: El rendimiento neto de un empresario individual, acogido a la modalidad de módulos, en el ejercicio es de 5.000 u.m.

En este ejercicio el importe de las inversiones y gastos realizados en el fomento de las tecnologías de la información asciende a 7.000 u.m.

La deducción a aplicar por este concepto es:

Base de la deducción:	7.000
Límite de la deducción (1):	5.000
Cuantía de la deducción: 10% de 5.000	500

2.2.10 Deducción por inversiones en activos para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables

Si la empresa cuenta con la calificación de reducida dimensión (cifra neta de negocios en el año anterior inferior a 5 millones de, 6 millones de euros, según el RDL 2/2003), puede aplicar esta deducción, sin que se condicione la aplicación de ésta a que la entidad conserve esa condición en los periodos impositivos posteriores, siempre que la inversión se materialice:

- En activos materiales nuevos.
- Estos activos deben consistir en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables.

(1) La base conjunta de la deducción no puede superar el rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación objetiva.

La base de la deducción es el importe de la inversión realizada en bienes de activo material que cumplan los requisitos mencionados. El porcentaje de la deducción es del 10% sobre el importe de las inversiones realizadas en el periodo impositivo en el que la empresa cuenta con la calificación de reducida dimensión. A efectos de aplicar la deducción la inversión se entiende realizada en el periodo impositivo en el que las instalaciones y equipos sean puestos en condiciones de funcionamiento.

La deducción no puede exceder del 35% o del 45% de la cuota íntegra minorada por las deducciones por doble imposición interna e internacional y bonificaciones. (en el caso de titular persona física el límite del 35% ó 45% se aplica sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural).

La parte de las inversiones que haya sido financiada con subvenciones no da derecho a la deducción. Las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse en los 10 ejercicios siguientes (ver apartado 2.1., en lo referente a normas comunes a las deducciones por incentivos, siendo aplicado lo ya comentado en este punto al plazo de mantenimiento de la inversión y demás condiciones).

2.3 Pagos fraccionados

Regla general

En los primeros veinte días de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos por obligación personal o por obligación real con establecimiento permanente deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta del periodo en curso.

La base del pago a cuenta será la cuota íntegra del último periodo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los meses mencionados (abril, octubre y diciembre), minorada en las deducciones, bonificaciones, retenciones y pagos a cuenta.

El porcentaje a aplicar sobre la base del pago a cuenta: 18%.

Regla opcional

El plazo para efectuar el ingreso del pago fraccionado es el mismo en la regla general y en la opcional: en los primeros veinte días de abril, octubre y diciembre.

La base del pago a cuenta: base imponible de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural.

Importe del pago a cuenta: cinco séptimos (5/7) del tipo de gravamen de la entidad redondeado por defecto. Si la empresa tributa el tipo general, el porcentaje a aplicar sobre la base imponible de los 3, 9, 11 meses será del 25%.

De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados realizados en el ejercicio.

Para poder calcular los pagos fraccionados por esta regla opcional, el sujeto pasivo deberá hacerlo constar en la declaración censal, en el mes de febrero del año en que deba surtir efecto o, en los dos meses siguientes a contar desde el inicio del periodo impositivo, cuando este no coincida con el año natural quedando vinculado a esta modalidad hasta que renuncie a la misma.

La regla opcional es obligatoria para las empresas que, en los doce meses anteriores a la fecha en que se inician los periodos impositivos dentro del año 2003, su volumen de operaciones haya superado los 6.010.121,04 €.

Están obligadas a realizar pagos fraccionados, en las mismas condiciones que el resto de entidades, las Sociedades Patrimoniales, las Agrupaciones de Interés Económico (españolas y europeas) y las Uniones Temporales de Empresas.

3 CONCLUSIONES

La tributación del beneficio de las Pymes, difiere según su forma jurídica:

- Para el empresario individual (y asimilados), la tributación del beneficio de la actividad se realiza por el IRPF. En este impuesto las distintas modalidades de estimación del rendimiento neto gradúan los incentivos fiscales a las que puede optar el empresario. Estos incentivos fiscales, propios del empresario individual, se suman a los establecidos en el régimen especial para las empresas de reducida dimensión en las actividades que estimen su rendimiento neto en la modalidad de estimación directa (normal y simplificada). Los sujetos pasivos acogidos a la modalidad de estimación objetiva ven reducidas al máximo sus obligaciones de gestión y la cuantificación del rendimiento neto se simplifica, estas ventajas se unen a la libertad de amortización para inversiones de escaso valor que en el año no superen los 3.005,06 euros y a una tabla de amortización específica para los elementos afectos a la actividad. Las ganancias o pérdidas procedentes de la actividad no se incluyen en el rendimiento neto, su cálculo se realiza según lo establecido en el apartado de ganancias y pérdidas en el IRPF; sin embargo su tratamiento es similar al de las ganancias y pérdidas en el Impuesto de Sociedades.
- Para la empresa societaria (y asimilados), la tributación del beneficio se realiza en el Impuesto de Sociedades. Las empresas calificadas como de reducida dimensión tienen un régimen especial cuyo principal objetivo es el diferimiento temporal del gravamen del impuesto.

Para el ejercicio 2003 las modificaciones a destacar son:

1. Impuesto sobre Sociedades.

- Se actualizan los coeficientes de corrección monetaria a efectos de calcular la renta positiva que se ha de incluir en la base imponible del impuesto, como consecuencia de la transmisión de bienes inmuebles que formen parte del inmovilizado de la entidad. La aplicación de estos coeficientes trata de evitar la tributación del componente inflacionario de la plusvalía contable obtenida.
- Se establece una nueva deducción por incentivos: la deducción por guardería.
- La deducción por reinversión aumenta en tres puntos al objeto de que la tributación efectiva de la plusvalía reinvertida se iguale en el IRPF (15%) y en el IS (15%).

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Se actualizan los coeficientes de corrección monetaria a efectos de calcular la renta positiva que se ha de incluir en la base imponible del impuesto, como consecuencia de la transmisión de bienes inmuebles que formen parte del inmovilizado de la entidad. La aplicación de estos coeficientes trata de evitar la tributación del componente inflacionario de la plusvalía contable obtenida.
- Se aprueba la Ley 46/2002 de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican la Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.
- Se aprueba el Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, por el que se modifica el Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.
- Se aprueba la Orden 255/2003, de 11 de febrero, por la que se desarrollan para el año 2003 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

Las modificaciones a destacar de las normas comentadas y que afectan al cálculo del rendimiento neto de la actividad son:

- Los empresarios y profesionales podrán deducir como gasto para determinar el rendimiento neto de su actividad (en estimación directa normal y simplificada), las primas de seguro de enfermedad satisfechas para su cobertura y la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con el titular, hasta 500 euros por persona.
- La reducción por rendimientos generados en más de dos años se eleva al 40%.
- No se aplica el Régimen de diferimiento de la ganancia en el supuesto de reinversión.
- Para la aplicación del método de estimación objetiva se añade un nuevo límite : 300.000 euros en el volumen de compras de bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, del año anterior.
- Se expulsa del régimen de módulos a las actividades que se desarrollan en todo o en parte fuera del ámbito de aplicación del IRPF.
- Se reduce de 6 a 5 tramos la tarifa del impuesto, rebajando el tipo mínimo del 18% al 15% y el máximo del 48% al 45%.
- La base imponible especial (ganancias y pérdidas de patrimonio generadas en más de un año) reduce su tributación del 18% al 15%.

Regímenes fiscales de carácter especial

1 RÉGIMEN FISCAL FORAL DEL PAÍS VASCO

El sistema de Concerto Económico (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo), determina que el País Vasco cuente con un régimen tributario especial. La competencia tributaria reside en las Instituciones de sus tres territorios históricos: Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Los impuestos que componen su sistema tributario son gestionados y recaudados por las Haciendas Forales en los términos del reparto contenido en la normativa del Concerto.

Las especialidades de su régimen son las siguientes:

a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre el patrimonio

El concierto Económico contempla el IRPF como un tributo concertado de normativa autónoma que se exigirá por la Diputación Foral competente por razón de territorio a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el País Vasco.

Puesto que se plantea como objetivo el análisis de los aspectos más relevantes desde el punto de vista empresarial, se desarrolla en los apartados que se refieren a las actividades empresariales.

En el apartado de Rendimientos de actividades económicas de la normativa foral, encontramos las siguientes diferencias:

Se incluyen las ganancias o pérdidas patrimoniales de bienes afectos a la actividad como parte del rendimiento de ésta, siendo de aplicación la exención por reinversión de beneficios extraordinarios bajo determinados requisitos.

En el régimen estatal para las personas físicas las variaciones patrimoniales por bienes afectos tienen el mismo tratamiento que el resto de los activos, esto es tipo único del 15% (18% hasta el 1 de enero del 2003).

Cuando el rendimiento neto de la actividad económica tenga un período de generación superior a dos años y no se obtenga de forma periódica o recurrente, o se califique reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, se computará en un 70%; este porcentaje será del 60% en el supuesto de que el período de generación sea superior a 5 años.

La determinación del rendimiento neto en estimación directa simplificada, que se aplica por los contribuyentes cuyo volumen de operaciones en el año no supere los 500.000 euros, podrá realizarse mediante los siguientes procedimientos:

- **Ordinario.** Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las provisiones y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos, y la cantidad resultante se minorará en el 5% en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación. A la cantidad resultante anterior, se sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- **Especial.** Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las provisiones, las amortizaciones y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad. Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos, y la cantidad resultante se minorará en el 10% en concepto de amortización, provisiones y gastos de difícil justificación. A la cantidad, se le sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- **Sectorial.** Para la determinación del rendimiento neto mediante el procedimiento sectorial, se tendrá en cuenta lo dispuesto en los apartados anteriores, con la especialidad de que podrá establecerse reglamentariamente la aplicación de coeficientes o importes en concepto de amortización, provisiones y gastos de difícil justificación diferentes a los previstos en los apartados anteriores. Este procedimiento se aplicará a los sectores de actividad que, en atención a sus particularidades, reglamentariamente se determinen.

Otra diferencia con el régimen estatal, es la de que, cuando en el régimen foral el resultado de la integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales de régimen general arroja saldo negativo, su importe únicamente podrá compensarse en los cuatro años siguientes, con las ganancias y pérdidas patrimoniales de esta base especial. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

En cuanto a la deducción por inversiones y por otras actividades, los contribuyentes que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa, podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos fijos materiales nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en los capítulos IV y VI del título VII de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

Existe además la deducción por participación de los trabajadores en la empresa, mediante la cual, los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 10% con un límite anual máximo de 1.800 euros de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo, destinadas a la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en la entidad o en cualquiera del grupo de sociedades, en la que prestan sus servicios como trabajadores.

Otro incentivo específico, es la deducción del 10% con el límite anual de 2.000 euros, por las cantidades depositadas en entidades de crédito, que se vayan a destinar en el plazo de 3 años a los gastos e inversiones de inicio de actividad.

b) Impuesto sobre sociedades

El Concierto Económico lo califica como un tributo concertado de normativa autónoma, las Instituciones competentes de los territorios históricos pueden regular sin limitación este impuesto, respetando los principios de armonización establecidos en el propio Concierto.

La normativa se aplica a las entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco. Si el volumen total de operaciones de la entidad supera los seis millones de euros anuales, se exige además que la entidad realice en el País Vasco, en los términos especificados en el propio Concierto Económico, más del 25% del volumen de sus operaciones.

La tributación por este impuesto corresponderá en su totalidad a las Haciendas Forales cuando el domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el año anterior no exceda del importe mencionado con independencia del lugar en que realice sus operaciones.

En este Impuesto se establece la posibilidad de que una entidad, aplicando una sola normativa, reparta entre varias Administraciones tributarias el resultado de su liquidación, en la medida en la que el hecho imponible gravado, se haya producido en más de un ámbito territorial. Esta circunstancia se produce cuando una entidad opera en ambos territorios y su volumen de operaciones excede de 6 millones de euros. En este supuesto la tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, sin tener en cuenta el volumen de operaciones efectuadas en el extranjero.

La distribución de la tributación en función del volumen de operaciones en el año anterior se resume en el siguiente cuadro:

Domicilio Fiscal	Operaciones ejercicio anterior	Operaciones en otro territorio	Tributación	Normativa / Inspección
País Vasco	Hasta 6M €	Indiferente ó 0%	País Vasco: TH del domicilio	Foral
	Más de 6M €	Menos del 75%	Conjunta	Foral
		75% ó más	Conjunta	Territorio Común
		100%	Territorio Común	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 6M €	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 6M €	Menos del 100%	Conjunta	Territorio Común
		100%	País Vasco	Foral: TH donde se realice el mayor volumen operaciones

Notas: 6 M €: seis millones de euros

TH: Territorio Histórico

Para una mejor comprensión del cuadro es necesario definir:

1. Volumen de operaciones (art. 14. dos del Concierto): el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se definen a estos efectos según la Ley del IVA. Si el ejercicio anterior es inferior al año, el volumen de operaciones se elevará al año.
2. Lugar de realización de las operaciones: se entienden realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes (art. 16 del Conierto):
 - a. Entregas de bienes muebles corporales cuando se realicen desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. En particular:
 - En caso de transporte, cuando se inicie la expedición en dicho territorio.

- Bienes objeto de transformación, se entenderá efectuada la entrega en el País Vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.
 - Entregas de bienes objeto de instalación o montaje: se entenderán realizadas en el País Vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de instalación o montaje no excede del 15% del importe total de la contraprestación.
 - Entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en el País Vasco los centros generadores de la misma.
 - Las entregas de bienes inmuebles se entenderán realizadas en el País Vasco cuando los inmuebles radiquen en dicho territorio.
- b. Prestaciones de Servicios: se entienden realizadas en el País Vasco cuando éstas se efectúen en dicho territorio. En particular:
- Prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando radiquen en dicho territorio.
 - Operaciones de seguro y capitalización, cuando la localización del riesgo o del compromiso de las operaciones de seguro y capitalización se produzca en territorio vasco (art. 32 del Concierto).
- c. Se entenderán realizadas en el País Vasco las siguientes operaciones si el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en dicho territorio:
- Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras y armadores de buques de pesca, siempre que se trate de productos naturales.
 - Servicios de transporte (incluidos mudanza, remolque y grúas).
 - Arrendamiento de medios de transporte.
- d. Las operaciones que se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán a una u otra Administración en igual porcentaje que el resto de las operaciones.

Las diferencias a destacar son:

1. Amortizaciones, las normas forales regulan una tabla más sencilla y generosa que la prevista en el territorio común:

Elementos patrimoniales	Coefficiente anual máximo	Años período máximo
Edificios para casa-habitación y oficina, uso comercial y/o servicios	3	50
Edificios y pabellones para uso industrial	5	30
Instalaciones	15	10
Maquinaria para usos industriales	15	10
Maquinaria para otros usos	10	15
Buques y aeronaves	10	15
Autobuses, camiones, furgonetas y similares	20	8
Vehículos de turismo	20	8
Moldes, modelos, troqueles y matrices	33	5
Útiles y herramientas	30	5
Mobiliario	15	10
Equipos informáticos	25	6
Películas de video para alquiler	50	3
Otros elementos no especificados	10	15

Gozarán de libertad de amortización los elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los edificios, adquiridos por las pequeñas empresas, que en este régimen son aquellas cuyo volumen de operaciones no supera los 6 millones de euros, que su inmovilizado neto es inferior a 2,4 millones de euros y que su plantilla no rebase las 50 personas.

2. Los coeficientes de corrección monetaria de las rentas derivadas de transmisión de inmovilizado son superiores a los establecidos en la legislación estatal.
3. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las bases positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.
4. Tipo impositivo: Los tipos aplicables a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, son los siguientes:
 - Con carácter general: el 32,5%.
 - Las pequeñas empresas aplicarán, con carácter general, el 30% a la parte de base liquidable comprendida entre 0 y 100.000 euros, y, en su caso, el 32,5% al resto de la base liquidable.

5. Deducciones por inversiones.

- **Deducciones para incentivar inversiones en activos fijos materiales.**
 - *Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos* afectos a la explotación económica de la entidad, excluidos los terrenos: deducción de la cuota líquida del 10% del importe de dichas inversiones.
 - *Deducción para el fomento de las tecnologías de la información* y de la comunicación: deducción en la cuota líquida del 10% del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación, que se especifican en la ley foral correspondiente (acceso a Internet, comercio electrónico...).
 - *Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producción cinematográfica o audiovisual y edición de libros* (similar al régimen estatal, pero incluye también los bienes del Patrimonio Cultural Vasco): deducción en la cuota del 10% de las inversiones.
- **Deducciones para incentivar la financiación de las empresas.**
 - Reserva para inversiones productivas: los sujetos pasivos sometidos al tipo general del Impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una Reserva especial denominada *Reserva para Inversiones* y el 5% por el aumento de la inversión en valores de renta variable que cumplan determinados requisitos.
- **Deducción para incentivar la realización de determinadas actividades:**
 - Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo (similar al régimen estatal): el 30% de los gastos y el 10% de las inversiones.
 - Deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente: 15% de las inversiones.
 - Deducción por actividades de exportación: 25% de las inversiones.
 - Deducción por gastos de formación profesional: deducción de la cuota líquida del 10% de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 67,5% del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades.
 - Deducción por contribuciones empresariales a planes de empleo o a entidades de previsión social: 10%.
- **Deducción por creación de empleo:**
 1. Los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota líquida el importe de 3.606,07 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido respecto del ejercicio inmediato anterior, siempre que dicho incremento se mantenga durante los dos años siguientes a la fecha de cierre del ejercicio en que se genere el derecho a la deducción. En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial su cómputo será proporcional a las horas efectivamente trabajadas.
 2. Las empresas que acuerden en un convenio colectivo, junto a una reducción de al menos un 10% del tiempo de trabajo, un incremento del 10% de la plantilla con el compromiso de mantenerlo durante los 3 años siguientes, tendrán derecho a aplicar los siguientes beneficios fiscales:

- a. Libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición.
 - b. Elevación al 35% del porcentaje de deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos, y a 4.507,59 euros de la deducción a que se refiere el apartado 1 de esta deducción.
3. Las deducciones por creación de empleo establecidas en este artículo se incrementarán en 3.005,06 euros en el caso de que las personas que generen el derecho a deducción se encuentren incluidas en alguno de los colectivos que, conforme con la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, sean considerados como de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo.
- **Normas Comunes.**

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando sus límites, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

La aplicación de las deducciones de la cuota líquida deberá seguir el siguiente orden: primero se aplicarán las deducciones generadas en ejercicios anteriores respetando el límite preestablecido en sus respectivas normativas. A continuación, se aplicarán las deducciones del ejercicio, siempre que no se rebase el límite conjunto del 45% de la cuota líquida. Seguidamente se practicarán las deducciones que se apliquen sin límite sobre la cuota líquida derivadas de ejercicios anteriores. Finalmente se practicarán las deducciones que se aplican sin límite sobre la cuota líquida correspondientes al ejercicio.

c) Impuesto sobre el valor añadido

El IVA (incluido el recargo de equivalencia), es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado. Las instituciones competentes de los territorios históricos se reservan la posibilidad de:

- Aprobar los modelos de declaración e ingreso que deben contener los mismos datos que los de territorio común.
- Señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, siempre que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La competencia para la exacción corresponde a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas, en función del volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas sus operaciones, con el mismo sistema que el señalado para el Impuesto de Sociedades.

Domicilio Fiscal	Operaciones ejercicio anterior	Operaciones en otro territorio	Tributación	Normativa / Inspección
País Vasco	Hasta 6M €	Indiferente ó 0%	País Vasco: TH del domicilio	Foral
	Más de 6M €	Menos del 75%	Conjunta	Foral
		75% ó más	Conjunta	Territorio Común
		100%	Territorio Común	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 6M €	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 6M €	Menos del 100%	Conjunta	Territorio Común
		100%	País Vasco	Foral: TH donde se realice el mayor volumen operaciones

Notas: 6 M €: seis millones de euros

TH: Territorio Histórico

Para una mejor comprensión del cuadro es necesario definir:

1. Volumen de operaciones (art. 27 del Concierto): el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se definen a estos efectos según la Ley del IVA. Si el ejercicio anterior es inferior al año, el volumen de operaciones se elevará al año.
2. Lugar de realización de las operaciones: se entienden realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:
 - a. Entregas de bienes muebles corporales cuando se realicen desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. En particular:
 - En caso de transporte, cuando se inicie la expedición en dicho territorio.
 - Bienes objeto de transformación, se entenderá efectuada la entrega en el País Vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.
 - Entregas de bienes objeto de instalación o montaje: se entenderán realizadas en el País Vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de instalación o montaje no excede del 15% del importe total de la contraprestación.
 - Entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en el País Vasco los centros generadores de la misma.
 - Las entregas de bienes inmuebles se entenderán realizadas en el País Vasco cuando los inmuebles radiquen en dicho territorio.
 - b. Prestaciones de Servicios: se entienden realizadas en el País Vasco cuando se efectúen desde dicho territorio. En particular:
 - Prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando radiquen en dicho territorio.
 - c. Se entenderán realizadas en el País Vasco las siguientes operaciones si el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en dicho territorio:

- Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras y armadores de buques de pesca, siempre que se trate de productos naturales.
 - Servicios de transporte (incluidos mudanza, remolque y grúas).
 - Arrendamiento de medios de transporte.
- d. Adquisiciones intracomunitarias de bienes: se aplican las siguientes reglas:
1. Si el sujeto pasivo tributa exclusivamente en una Administración, la exacción del impuesto corresponde a ésta.
 2. Si la tributación es conjunta a ambas administraciones, la exacción corresponde a una u otra en proporción al volumen de operaciones, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravados, así como las exentas que originen el derecho a la deducción y se entiendan realizados en los territorios respectivos durante cada año natural.
 3. En los supuestos de transporte intracomunitario de bienes, sus servicios accesorios y de mediación, cuando el destinatario haya comunicado al prestador del servicio su NIF, a efectos de IVA, son de aplicación los criterios señalados en 1 y 2, estos criterios son también de aplicación en caso de inversión del sujeto pasivo.
 4. En los supuestos de adquisición de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al IVA, la exacción del impuesto corresponde a la Administración en cuyo territorio se matriculen definitivamente los medios de transporte.
 5. La Administración en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal del sujeto pasivo es competente para las operaciones siguientes:
 - Las entregas intracomunitarias de bienes sujetas al IVA por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial, o por personas que no actúen como empresarios o profesionales.
 - Las realizadas en los regímenes especiales del IVA simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y de recargo de equivalencia.

d) Impuestos especiales

Los IIEE son tributos concertados, las Diputaciones Forales deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas por el Estado. Corresponde a las Diputaciones Forales la aprobación de los modelos de declaración e ingreso y los plazos de ingreso con los mismos requisitos que los establecidos para el IVA.

2 RÉGIMEN FISCAL FORAL DE NAVARRA

El régimen foral de Navarra está regulado en el Convenio económico con la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/90 de 26 de diciembre), en el que se ordenan las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Este Convenio ha sido modificado por el Acuerdo de Modificación del Convenio Económico suscrito por el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 19/98 de 15 de junio).

a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre el patrimonio

El IRPF es un tributo convenido de normativa autónoma. Corresponderá a la Diputación Foral de Navarra, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en Navarra o, cuando siendo residente en el extranjero, obtenga rentas en Navarra.

En lo referente a los rendimientos de actividades económicas las especificidades mayores son las relativas a las variaciones patrimoniales.

Los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades empresariales o profesionales podrán excluirse de gravamen siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en cualquiera de estos elementos antes mencionados en las mismas condiciones establecidas a efectos del Impuesto sobre Sociedades. En el caso de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total del de la enajenación, se excluirá de gravamen la parte proporcional del incremento de patrimonio que corresponda a la cantidad invertida.

Se mantiene la exención para los incrementos puestos de manifiesto con ocasión de transmisiones onerosas en las que concurren los siguientes requisitos: que el importe global de las citadas transmisiones no exceda de 3.005,06 euros durante el año natural, y que la cuantía gravable del incremento de patrimonio no exceda del 50% del importe global de la transmisión. En los supuestos en los que la cuantía gravable del incremento de patrimonio exceda del referido porcentaje únicamente se someterá a gravamen el citado exceso. En cualquier caso, la parte de las variaciones patrimoniales que no quede exenta de gravamen tributará al tipo único del 15% (18% hasta el 1 de enero del 2003).

El IP es un tributo de normativa autónoma, su regulación coincide básicamente con la establecida para el territorio común, con algunas diferencias. Corresponderá a la Diputación Foral de Navarra el gravamen por este impuesto en los mismos supuestos en los que sea competente para el gravamen del IRPF.

b) Impuesto sobre sociedades

El IS es un tributo concertado de normativa autónoma, en el que Navarra tiene competencia normativa plena. Para determinadas entidades, en función de su volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas, el IS es un tributo convenido de normativa común según el cuadro siguiente:

Domicilio Fiscal	Operaciones ejercicio anterior	Operaciones en otro territorio	Tributación	Normativa / Inspección
Navarra	Hasta 3M €	Indiferente	Navarra	Foral
	Más de 3M €	Menos del 75%	Conjunta	Foral
		75% ó más	Conjunta	Territorio Común
		100%	Territorio Común	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 3M €	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 3M €	Menos del 100%	Conjunta	Territorio Común
		100%	Navarra	Foral

Notas: 3 M €: tres millones de euros

Para una mejor comprensión del cuadro es necesario definir:

1. Volumen de operaciones (art. 17.5 del Convenio): el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se definen a estos efectos según la Ley del IVA. Si el ejercicio anterior es inferior al año, el volumen de operaciones se elevará al año.
2. Lugar de realización de las operaciones: se entienden realizadas en Navarra las operaciones siguientes (art. 19 del Convenio):
 - a. Entregas de bienes:
 - Entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio Navarro. Si el sujeto pasivo tiene centros fabriles o de transformación en territorio Navarro y común si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.
 - Entregas de bienes con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en Navarra si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no supera el 15% de la contraprestación.
 - Entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en territorio Navarro los centros generadores de la misma.
 - Las demás entregas de bienes se entienden realizadas en territorio Navarro cuando se realice desde este territorio la puesta a disposición del adquirente. Los bienes objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizados en el lugar en el que se encuentran éstos bienes en el momento de iniciarse la expedición o transporte.
 - Las entregas de bienes inmuebles (incluidos derechos reales) se entenderán realizadas en territorio Navarro cuando los inmuebles radiquen en dicho territorio.
 - b. Prestaciones de Servicios: se entienden realizadas en Navarra cuando éstas se efectúen en dicho territorio. En particular:
 - Prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando radiquen en dicho territorio.
 - Operaciones de seguro y capitalización, cuando la localización del riesgo o del compromiso de las operaciones de seguro y capitalización se produzca en territorio Navarro.
 - c. Se entenderán realizadas en Navarra las siguientes operaciones si el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en dicho territorio:
 - Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras y armadores de buques de pesca, siempre que se trate de productos naturales.
 - Servicios de transporte (incluidos mudanza, remolque y grúas).
 - Arrendamiento de medios de transporte.
 - d. Las operaciones que se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán a una u otra Administración en igual porcentaje que el resto de las operaciones.

Las diferencias a destacar respecto a lo comentado para el régimen común son:

1. Tabla de amortizaciones más sencilla y con unos coeficientes máximos superiores que en el Régimen Común.

Elementos patrimoniales	Coefficiente anual (%)	Periodo máximo años
Edificaciones para oficinas, usos comerciales y/o de servicios y viviendas	4	38
Edificaciones para uso industrial	5	30
Instalaciones	15	10
Maquinaria	15	10
Mobiliario	15	10
Equipos para procesos de información	25	6
Elementos de transporte (autobuses, camiones, furgonetas, etc...)	20	8
Elementos de transporte interno	15	10
Moldes, modelos, troqueles y matrices	33	5
Útiles y herramientas	Depreciación real	Depreciación real
Otros inmovilizado material	10	15

Las pymes pueden multiplicar estos coeficientes máximos por 1,5 para calcular sus amortizaciones.

2. Coeficientes de corrección monetaria. Se aplican coeficientes de corrección monetaria específicos.

Respecto de los periodos impositivos que se inicien durante el año 2002, los coeficientes de corrección monetaria a que se refiere el artículo 27 de la Ley Foral 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades, serán los siguientes:

Ejercicios	Coefficientes	Ejercicios	Coefficientes
1983 y anteriores	2,063	1993	1,249
1984	1,862	1994	1,199
1985	1,736	1995	1,138
1986	1,651	1996	1,083
1987	1,601	1997	1,058
1988	1,535	1998	1,045
1989	1,460	1999	1,038
1990	1,400	2000	1,033
1991	1,350	2001	1,012
1992	1,304	2002	1,000

3. Reducción de bases liquidables.

(Redacción dada por la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, BON nº 37/25.3.02, artículo 3º, apartado ocho y nueve, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2002):

Podrá reducirse la base imponible en el 45% de las cantidades que se destinen a una Reserva especial para inversiones bajo determinadas condiciones y requisitos.

La base imponible positiva podrá ser reducida con las bases liquidables negativas de los periodos impositivos que concluyeron en los quince años inmediatos anteriores.

La base liquidable negativa a que se refiere el número anterior se minorará, en su caso, en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida, y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base liquidable negativa.
- Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base liquidable negativa.

Las bases liquidables negativas generadas por las entidades de nueva creación podrán reducir las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos contados a partir del inicio del primer periodo impositivo en que la base imponible sea positiva.

4. Tipos de gravamen.

Los tipos generales de gravamen serán:

- El 35%.
- El 32,5% para las pequeñas empresas (en términos generales, empresas en las que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros y que no sean sociedades patrimoniales).

5. Deducciones de la cuota.

• **Bonificaciones.**

La Ley Foral 8/2001, de 10 de abril, BON nº 51/25.4.01, con entrada en vigor el día 26 de abril de 2001, derogó algunas de las bonificaciones hasta entonces existentes. Actualmente están en vigor las bonificaciones del 99% de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas de determinadas actividades exportadoras o servicios públicos locales.

• **Deducciones por incentivos.**

- Deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos: 10% del importe de dichas inversiones, siendo acogibles los adquiridos mediante arrendamiento financiero.
- Deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica: 40% de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto, además de la deducción adicional del 10% idéntica a la del régimen estatal.

- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación: deducción de la cuota del 15% de las inversiones y gastos del periodo.
- Deducción por actividades de exportación (idéntica a la del régimen estatal): 25% de las inversiones y de determinados gastos.
- Deducción por gastos de formación profesional: 15% de los gastos efectuados, así como para los gastos de habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.
El sujeto pasivo podrá deducir de la cuota líquida el 10% de las contribuciones empresariales imputadas a favor de aquellos trabajadores a los que remunere por su trabajo con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo. Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe reseñado en el párrafo anterior.
- Deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente: 15% inversiones en elementos del activo fijo material nuevo afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad empresarial.
- Deducción por inversiones en la actividad de edición de libros, producciones cinematográficas y Bienes de Interés Cultural (mismos términos que en la legislación estatal).
- Deducción por reinversión en la transmisión de valores: Se deducirá de la cuota íntegra el 20% del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de valores, e integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen. Esta deducción será del 10% y del 5% cuando la renta integrada en la base imponible tribute a los tipos del 25% y del 20% respectivamente.
- Deducción por creación de empleo: Será de aplicación una deducción de 4.207,08 euros de la cuota por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido experimentado durante el ejercicio, respecto de la plantilla media del ejercicio inmediato anterior con dicho tipo de contrato. Se regulan, además otras deducciones e incentivos fiscales que difieren del Régimen General y que tratan de fomentar la creación de empleo en este territorio.

Una vez practicadas las bonificaciones y las deducciones por doble imposición interna e internacional, se aplicarán en primer lugar las deducciones generadas en ejercicios anteriores, respetando el límite establecido en sus respectivas normativas.

Las normas comunes a las deducciones por incentivos son: límite conjunto 35% de la cuota líquida, este límite no se aplica a la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos aplicada, hasta el inicio de su actividad, por las entidades de nueva creación. El límite conjunto tampoco se aplica a los incentivos por creación de empleo. La base de la deducción ha de reducirse en el importe de las subvenciones recibidas. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota pueden aplicarse en los diez años siguientes.

c) Impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales

El IVA (incluido el recargo de equivalencia), es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado. Las instituciones competentes de los territorios históricos se reservan la posibilidad de:

- Aprobar los modelos de declaración e ingreso que deben contener los mismos datos que los de territorio común.
- Señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, siempre que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La competencia para la exacción corresponde a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas, en función del volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas sus operaciones, con el mismo sistema que el señalado para el Impuesto de Sociedades.

Domicilio Fiscal	Operaciones ejercicio anterior	Operaciones en otro territorio	Tributación	Normativa / Inspección
Navarra	Hasta 3M €	Indiferente	Navarra	Foral
	Más de 3M €	Menos del 75%	Conjunta	Foral
		75% ó más	Conjunta	Territorio Común
		100%	Territorio Común	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 3M €	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 3M €	Menos del 100%	Conjunta	Territorio Común
		100%	Navarra	Foral

Notas: 3 M €: tres millones de euros

El concepto de volumen de operaciones y lugar de realización se mantiene con respecto a lo referido para el Impuesto de Sociedades en Navarra. Tan sólo habría que añadir (art. 27 y 28 del Convenio):

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Se aplican las siguientes reglas:

1. Si el sujeto pasivo tributa exclusivamente en una Administración, la exacción del impuesto corresponde a ésta.
2. Si la tributación es conjunta a ambas administraciones, la exacción corresponde a una u otra en proporción al volumen de operaciones, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravados, así como las exentas que originen el derecho a la deducción y se entiendan realizados en los territorios respectivos durante cada año natural.
3. En los supuestos de transporte intracomunitario de bienes, sus servicios accesorios y de mediación, cuando el destinatario haya comunicado al prestador del servicio su NIF, a efectos de IVA, son de aplicación los criterios señalados en 1 y 2, estos criterios son también de aplicación en caso de inversión del sujeto pasivo.

4. En los supuestos de adquisición de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al IVA, la exacción del impuesto corresponde a la Administración en cuyo territorio se matriculen definitivamente los medios de transporte.
5. La Administración en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal del sujeto pasivo es competente para las operaciones siguientes:
 - Las entregas intracomunitarias de bienes sujetas al IVA por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial, o por personas que no actúen como empresarios o profesionales.
 - Las realizadas en los regímenes especiales del IVA simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y de recargo de equivalencia.

3 RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ISLAS CANARIAS

El régimen especial de las Islas Canarias se inicia con la Ley 30/72 de Régimen Económico y Fiscal, que pretendía fomentar el desarrollo económico y social de las Islas. La Ley 19/94 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias dio el impulso necesario a este desarrollo, estableciendo medidas fiscales de incidencia directa en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como la regulación de la denominada Zona Especial Canaria, instrumento de promoción del desarrollo económico y social del Archipiélago. El Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio modifica la Ley 19/94, adaptando la normativa al ordenamiento comunitario. Los incentivos fiscales en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias a destacar son:

a) Impuesto general indirecto canario (IGIC)

El IGIC, en vigor desde el 1 de enero de 1993, es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes, realizadas en el ámbito territorial de las Islas Canarias, su mecanismo de funcionamiento es similar al IVA, aunque con algunas diferencias:

- **Tipos de gravamen inferiores:**
 - Tipo cero: agua, medicamentos, libros, material docente, etc.
 - Reducido 2%: extracción de combustible, petróleo, aceites, fabricación de textiles, calzado, etc.
 - General: 5%.
 - Incrementado 9% y 13%: que afecta a las entregas de determinados vehículos, buques y aeronaves, joyas, bebidas alcohólicas, etc.
 - Especiales: 20% de aplicación a las labores de tabaco negro y 35% labores de tabaco rubio y sucedáneos del tabaco.
- **Exenciones:**
 - Régimen especial para el comercio minorista: exención en la entrega de bienes efectuadas por comerciantes minoristas, que son los empresarios que compran y venden bienes muebles sin transformación y efectúan más del 70% de sus ventas a consumidores finales.

- Exención de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios sea inferior al límite que a tal fin se señale. Para el ejercicio 2003 se declaran exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido de 25.000 €.
- Las empresas cuyos titulares sean personas físicas, que no superen determinados umbrales de operaciones (importe global de ingresos anuales de 450.000 € o de compras e importaciones de 300.000 €) en el ejercicio inmediato anterior, de número de empleados, etc., y que se encuadren en determinados sectores, tributan salvo renuncia bajo un Régimen Simplificado, por el que el IGIC devengado se fija a partir de unos índices o módulos (id. Reg. Simplificado en el IVA).
- El IGIC grava las importaciones: Importación: entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la UE o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin al que se destinen o la condición del importador. Se entiende también como importación la autorización para el consumo en Canarias de los bienes que se encuentren en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en zonas y depósitos francos.
- Las exportaciones y operaciones asimiladas (actividades realizadas en el interior de Canarias relacionadas con el exterior) están exentas del IGIC, ya que van a ser gravadas en el lugar del consumo, aunque sí se permite la deducción de las cuotas soportadas con ocasión de las mismas. La exportación se define como la salida de mercancías fuera del ámbito territorial de las Islas Canarias, siendo sus principales exenciones las siguientes:
 - Entregas de bienes, con carácter definitivo a Península, Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado de la UE, o bien exportados definitivamente a Terceros Países por el adquirente de los bienes, no establecido en Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. La exención no comprende las entregas de bienes destinados a equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo, o cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.
 - Trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos en Canarias o importados para ser objeto de dichos trabajos en las Islas para ser exportados definitivamente.
 - Prestaciones de servicios, incluidos transporte y operaciones accesorias, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones o envíos a Península, Baleares, Ceuta, Melilla y UE.
 - Prestación de servicios realizados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones descritas anteriormente o en las realizadas fuera de las Islas Canarias. Esta exención no es aplicable a los servicios de mediación de las agencias de viaje que contraten en nombre y por cuenta del viajero prestaciones que se efectúen fuera de las Islas Canarias y dentro del territorio de la UE.
- Para el ejercicio 2003 las novedades a destacar respecto al IGIC son las siguientes:
 - Comercio electrónico y facturación: se introducen las mismas novedades que en el IVA para adaptar nuestra normativa a las Directivas Comunitarias. Las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica y el nuevo régimen especial de comercio electrónico no entrarán en vigor, como en el IVA, hasta el 1 de julio de 2003.

- Se introducen mejoras técnicas: se restringe el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obra inmobiliaria que tienen por objeto la construcción de una edificación, salvo supuestos específicamente contemplados en la Ley.
- Aplicación del tipo 0%, para la producción de agua y para la realización de infraestructuras de canalización hidráulica.
- Se subsana la omisión de la deducibilidad de cuotas soportadas en las entregas de oro de inversión cuando se renuncia a la exención.
- Se simplifican los supuestos de aplicación del tipo general en los automóviles.

b) Otros impuestos indirectos

- Arbitrio sobre la importación y entrega de mercancías en Canarias: este impuesto que está en vigor desde enero del 2002, grava la importación y entregas efectuadas por empresarios de determinados bienes producidos por ellos mismos, con tipos porcentuales que oscilan entre un 5% y un 15%, salvo para el tabaco que se aplica un 25%.
- Impuestos especiales sobre alcohol y cerveza.
- Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del Petróleo.

c) Régimen económico y fiscal de Canarias

Los incentivos fiscales desarrollados en este Régimen son:

- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) en la constitución o ampliación de sociedades y en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias. La exención en "Operaciones Societarias", para el ejercicio 2003 de aquel capital que no se destine a bienes de inversión, será del 50% del importe de la cuota resultante.
- Bonificación del 50% en la cuota del IS o IRPF correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, salvo excepciones.
- Reducción en la base imponible del IS hasta el 90% del beneficio no distribuido destinado a la reserva para inversiones. Este incentivo también es aplicable a empresarios que tributen en el régimen de estimación directa en el IRPF con el límite del 80% de la parte cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos netos de explotación.
- Dedución por inversiones en Canarias, que mejora el régimen común del Impuesto de Sociedades.

d) Zona especial canaria (Ley 19/94 y RDL 2/2000):

- La Zona Especial Canaria (ZEC) es un régimen de menor tributación para las actividades que se localizan en determinados ámbitos geográficos del territorio canario. El régimen especial de la ZEC se aplica a entidades que realicen actividades de producción, transformación, manipulación y distribución al por mayor de mercancías o actividades de servicios previstas en la Ley 2/2000, que reúnan determinados requisitos.

- Las empresas que se instalen en la ZEC, tienen que realizar inversiones en el territorio canario durante los dos primeros años de funcionamiento por un valor mínimo de 100.000 €, y crear un mínimo de cinco puestos de trabajo.
- El tipo impositivo del IS estará entre el 1% y el 5% en función del empleo que se genere, para las operaciones realizadas en la ZEC.
- Exención en el IGIC en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC entre sí, así como las importaciones de bienes realizadas por las mismas.
- Exención en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, excepto por rendimientos de trabajo personal.
- Exención en el ITP y AJD.
- Tributos locales: conciertos fiscales para determinar una cifra global.

4 RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CEUTA Y MELILLA

Dentro de la hacienda estatal, el régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla afecta a los siguientes impuestos:

a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas

- Bonificación del 50% en la cuota de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla
- Bonificación del 50% en las retenciones a cuenta y en los pagos fraccionados de los sujetos pasivos residentes.

b) Impuesto sobre sociedades

Bonificación del 50% de los rendimientos obtenidos por entidades residentes y a las entidades no residentes o no domiciliadas en dichos territorios por las rentas que justifiquen haber obtenido en Ceuta o Melilla, por medio de establecimiento permanente

c) Impuesto sobre el patrimonio neto

Bonificación del 75% por la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a bienes o derechos de contenido económico situados o que debieran ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias.

d) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Bonificación del 50%, aplicándose la exención total a las concesiones administrativas.

e) Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (IPSI, en adelante)

El IPSI es un impuesto indirecto sobre el consumo de carácter municipal, aplicable en el ámbito territorial de estas ciudades. Su esquema tributario se aproxima a la ya comentada para el IVA, con las especialidades que a continuación se señalan:

1. Hecho imponible:

Quedan sujetas a este impuesto:

- La producción o elaboración, con carácter habitual, de bienes muebles corporales, así como su importación en el ámbito territorial del impuesto, cuando estas actividades sean realizadas por empresarios o profesionales.
- Las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, salvo que las prestaciones de servicios sean consideradas de producción o elaboración de bienes (id. IVA).
- Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en el ámbito territorial del impuesto.
- El consumo de energía eléctrica.

Son operaciones no sujetas:

- Las operaciones que se declaren no sujetas al IVA.
- La producción e importación de energía eléctrica.
- Las operaciones sujetas al IGTE (Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas), cuyo devengo se hubiese producido antes de la entrada en vigor del IPSI.
- Las ventas de viviendas de protección oficial concertadas y documentadas en escritura pública antes del 1/1/1997 y aquellas cuyos respectivos contratos se hubiesen presentado para el preceptivo visado administrativo, con anterioridad a la fecha mencionada.

Exenciones:

Las exenciones en las operaciones sujetas a este impuesto son similares a las comentadas para el IVA, sin embargo hay que tener en cuenta las particularidades siguientes:

- *Exenciones en operaciones interiores:* están exentas del impuesto la producción o elaboración de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios, las entregas de bienes inmuebles y el consumo de energía eléctrica, cuando tengan reconocida la exención en la legislación común del IVA (ver IVA apartado 1.3.3.).
- *Exenciones en exportaciones y operaciones asimiladas:* están exentas las exportaciones y las operaciones asimiladas a las exportaciones en las mismas condiciones que las establecidas para el IVA (ver IVA apartado 1.4.1.). Sin embargo **no se aplica la exención**, a las exportaciones en régimen comercial que se destinen a tiendas libres de impuestos, a ventas efectuadas a bordo de medios de transporte que realicen la travesía entre la Península y Ceuta y Melilla o entre estas dos ciudades y las provisiones de labores de tabaco con destino a los medios de transporte que realicen las travesías mencionadas (Ceuta / Melilla a Península o entre estas dos ciudades).
- *Exenciones en Importaciones:* en general se declaran exentas en los mismos términos que en la legislación común del IVA.

2. Sujeto Pasivo:

En general similar al expuesto para el IVA, destacar que, en el supuesto de operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en territorio de aplicación del IPSI, a favor de empresarios o profesionales establecidos en dicho territorio, será sujeto pasivo del impuesto el destinatario de las entregas y prestaciones mencionados en el apartado de hecho imponible.

3. Base Imponible:

En general similar a lo expuesto para el IVA, resaltar que pueden acordarse métodos de aplicación de estimación objetiva cuando la base imponible de importaciones o de operaciones interiores en el año no supere los 601.012,1 euros.

4. Tipos Impositivos y Cuota:

Los tipos de gravamen se fijan en las Ordenanzas de la Ciudad, sin establecer diferencias entre los tipos aplicables a la producción, elaboración o importación de bienes muebles corporales.

Los tipos de gravamen pueden oscilar entre el 0,5% y el 10%.

En general, los sujetos pasivos pueden deducir las cuotas soportadas en territorio de aplicación del IPSI, con las mismas condiciones y requisitos que los comentados para el IVA (apartado 1.5.2.). No serán deducibles las cuotas de IVA soportado que correspondan a bienes exportados que no se consideren exentos según el IPSI: exportaciones en régimen comercial que se destinen a tiendas libres de impuestos, a ventas efectuadas a bordo de medios de transporte que realicen la travesía entre la Península y Ceuta y Melilla o entre estas dos ciudades y las provisiones de labores de tabaco con destino a los medios de transporte que realicen las travesías mencionadas (Ceuta / Melilla a Península o entre estas dos ciudades).

Se establece una bonificación en el 99% de la cuota del Impuesto para las operaciones:

- Realizadas entre los socios y las Agrupaciones de Interés Económico en cumplimiento de su objeto social.
- Realizadas entre las empresas miembros y las Uniones Temporales respectivas en cumplimiento de sus fines.

5. Gravámenes complementarios del IPSI:

Estos gravámenes se añaden al que proceda según el IPSI y se regulan en este impuesto son:

- *Gravamen complementario sobre las labores del tabaco:*

Además de las cuotas del IPSI que procedan, la producción e importación de labores del tabaco en Ceuta y Melilla está sujeta a un gravamen complementario del IPSI. El gravamen recae sobre las mismas labores del tabaco sujetas en la Ley de Impuestos Especiales y se aplica sobre el valor de éstas o sobre el número de unidades, según se empleen, respectivamente, tipos proporcionales o específicos. Los tipos impositivos están establecidos, aunque pueden reducirse por Ordenanza sin que puedan ser inferiores a unos tipos mínimos.

- *Gravamen complementario sobre carburantes y combustibles petrolíferos:*

Aplicable a la producción e importación de carburantes y combustibles petrolíferos, sin perjuicio de las cuotas del IPSI que procedan. Los tipos impositivos se determinan por Ordenanza, sin que puedan superar de los establecidos en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

f) Renta de aduanas

No son de aplicación los derechos arancelarios a la importación.

g) Impuestos especiales

No serán exigibles los Impuestos sobre Alcoholes y Petróleo.

h) Impuestos locales

Bonificación del 50% en los Impuestos Locales comunes (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Vehículos de Tracción mecánica).

PRINCIPALES ABREVIATURAS

AIB	Adquisición intracomunitaria de bienes.
DGTE	Dirección General de Tributos.
IAE	Impuesto de Actividades Económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
IIEE	Impuestos Especiales.
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario.
IMP	Impuesto Municipal sobre las Plusvalías de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
IPSI	Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
IVTM	Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica.
RDL	Real Decreto Ley.
TPO	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
u.m.	Unidades monetarias.
Z.E.C.	Zona Especial Canaria.

Principales referencias normativas

- ALBI IBÁÑEZ, E.; GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L.: *Sistema Fiscal Español*, Edición 2002-2003, Ariel Economía.
- ALBI IBÁÑEZ, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; ZUBIRI, I.; *Economía Pública I y II*, Edición 2000, Ariel Economía.
- ALBIÑANA, César: *El impuesto sobre el Valor Añadido*. 1994, Deusto.
- CORDÓN EZQUERRO, T.; MANCHEÑO GARCÍA-LAJARA, S.; MOLINA FERNÁNDEZ, J.: *Impuesto sobre la Renta (años 1999, 2000, 2001)*, R.E.A.F.. Centro de Estudios Financieros.
- ORTIZ CALZADILLA, R.; *Esquemas de Sistema Fiscal Español*, Edición 2002-2003, La Ley.
- PALOMO, R.; MATEU, J. L.; REY, V.; *Manual Financiero-Fiscal del Ahorro, la Inversión y el Seguro 2000*. Instituto Superior de Prácticas Bancarias.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.; *Fundamentos de Derecho Tributario*, 1998, Edersa Madrid.
- SEGARRA, A.; *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades: Análisis y Comentarios*, 1997, Editorial Deusto, Bilbao.
- *Guía para la Creación de Empresas*, Cámara de Comercio e Industria de Madrid, 2000, Madrid.
- *Manual Impuestos Indirectos y Haciendas Locales*, Editorial CISS.
- *Memento Práctico Fiscal 2003*, Edición 2002, Ediciones Francis y Taylor.
- Ley 230/63, (de 28/12) General Tributaria.
- Ley 39/88 (de 28/12) de Haciendas Locales.
- Ley 37/92 (de 28/12) de I.V.A.
- Ley 25/95 (de 20/07) de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.
- Ley 6/95 (de 29/06) de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.
- Ley 43/95 (de 27/12) sobre el Impuesto de Sociedades.
- Ley 25/98 (de 13/07) Modificación de la Ley General Tributaria y Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos
- Ley 40/98 (de 09/12) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 6/2000 (de 13/12) de Medidas Urgentes Ahorro Familiar, PYME.

- Ley 13/2000 (de 28/12) de Presupuestos Generales del Estado. 2001.
- Ley 14/2000 (de 29/12) de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado del 2001.
- Ley 23/2001 (de 27/12) de Presupuestos Generales del Estado. 2002.
- Ley 24/2001 (de 27/12) de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado del 2002.
- Real Decreto Ley 3/2000 (de 23/06) de Medidas Fiscales Urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.
- Real Decreto Legislativo 1/93 (de 24/09), por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Real Decreto 828/95 (de 29/05) Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Real Decreto 537/97 (de 14/04) del Reglamento del Impuesto de Sociedades.
- Real Decreto 214/99 (de 05/02) Reglamento del I.R.P.F.
- Real Decreto 1624/92 (de 29/12) Reglamento de I.V.A.
- Real Decreto 3472/2000 (de 29/12) Modificación Reglamento del Impuesto de Sociedades y Reglamento del I.R.P.F.
- Real Decreto 1811/94 (de 02/09) Modificación Reglamento de I.V.A.
- Real Decreto 703/97 (de 16/05) Modificación Reglamento de I.V.A.
- Real Decreto 296/98 (de 27/02) Modificación Reglamento de I.V.A.
- Real Decreto 3422/2000 (de 15/12) Modificación Reglamento de I.V.A.
- Orden Ministerial de 29-11-2000, Módulos estimación objetiva, Régimen Simplificado de IVA, ejercicio 2001
- Orden Ministerial de 28-11-2001 por la que se desarrollan para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE 30/11/2001).
- Ley 46/2002 de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican la Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.
- Ley 51/2002 de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 52/2002, de 30 de diciembre, (BOE de 31 de diciembre), de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.
- Ley 53/2002, de 30 de diciembre, (BOE de 31 de diciembre), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, por el que se modifica el Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.
- Orden 255/2003, de 11 de febrero, por la que se desarrollan para el año 2003 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.
- RDL 2/2003 de 25 de abril, de medidas de reforma económica.

Cámaras

Cámaras de Comercio
902 10 00 96
www.camaras.org

P.V.P.: 6 €