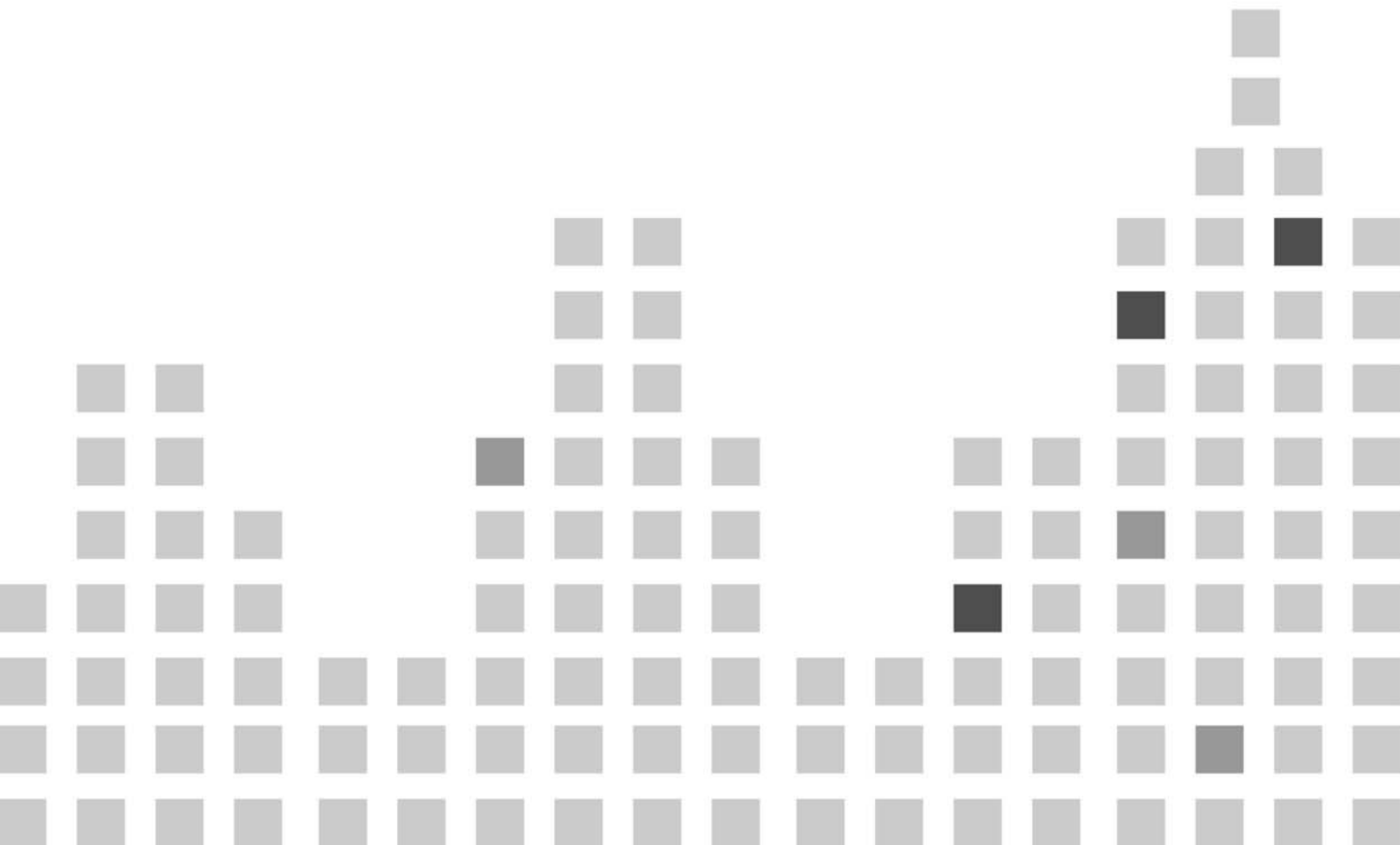


La forma jurídica de la empresa



6.1. INTRODUCCIÓN

Una vez analizada la actividad económica y financiera del proyecto empresarial y su viabilidad, es necesario elegir cuál va a ser la forma jurídica que vamos a adoptar para llevar a cabo dicha actividad económica empresarial.

Son dos las posibilidades que tenemos a la hora de desarrollar la actividad económica empresarial: utilizar la forma jurídica de empresario individual (también llamado "persona física"), o bien, la forma jurídica de empresario social (también llamado "persona jurídica").

6.2. ASPECTOS GENERALES

Bajo esta forma jurídica, el empresario individual (que es persona física) realiza directa o indirectamente, a través de una persona a la que llamamos "representante", una actividad empresarial.

La actividad desarrollada por el empresario individual se realizará con mayor o menor éxito según los conocimientos técnicos y organizativos del mismo. En el caso del empresario social, es necesario constituir una sociedad con arreglo a la ley para que sea ésta la que realice la actividad.

El mejor criterio para elegir entre una u otra forma jurídica es aquel que se apoya en la responsabilidad. Ser empresario exige ejercer profesionalmente y en nombre propio la actividad necesaria para proporcionar los bienes y servicios al mercado.

En el transcurso de esa actividad, el empresario se relaciona con terceras personas como son, entre otros, los clientes y los proveedores. Fruto de esas relaciones nacen distintas obligaciones, como son el pago del dinero a los proveedores o la entrega del bien o servicio a los clientes.

Además de estas obligaciones, que nacen de un contrato (obligaciones contractuales) existen otras obligaciones que no emanan de un contrato: son las llamadas "extracontractuales", por ejemplo, cuando un empresario no respeta las normas relativas a la competencia, cometiendo actos de competencia ilícita o desleal frente a otros empresarios.

En definitiva, todo empresario debe responder de las consecuencias producidas por los actos nacidos de un contrato, así como también de aquéllas que nacen de una relación extracontractual en el ámbito de la actividad empresarial. El empresario asume de este modo su responsabilidad en sentido jurídico y el riesgo de la operación en sentido económico.

Directamente relacionados con la responsabilidad están los bienes con los que el empresario hace frente a esa responsabilidad, pues todo empresario individual y social, en cuanto que es deudor, responderá con la totalidad de sus bienes presentes y futuros, aunque posteriormente matizaremos esta idea.

A continuación, distinguiremos el caso de empresario individual de las figuras societarias, planteando de modo sucinto las principales ventajas e inconvenientes de uno y otro.

6.3. EMPRESARIO INDIVIDUAL

El empresario individual responde ilimitadamente con todos sus bienes presentes y futuros, estén o no sujetos a la actividad empresarial, es decir, sin distinguir el patrimonio (formado por bienes, derechos y obligaciones) mercantil, esto es, el afecto a la actividad, del particular o civil.

Veamos un ejemplo: supongamos que el empresario X es propietario de un local comercial valorado en 120.200 €, en el que desarrolla su actividad. Si el valor de las deudas es superior a los 180.300 €, sus acreedores podrán primero perseguir el local comercial y, como el valor de éste no es suficiente para satisfacer su crédito, podrán perseguir otros bienes del deudor (empresario), como por ejemplo, un piso en la playa, su coche particular o una moto, todos ellos pertenecientes a su patrimonio civil ajeno a la actividad empresarial.

En el caso del empresario social, también éste responde con sus bienes presentes y futuros, con todo su patrimonio. No obstante, los socios, como tales, no responden personalmente, sino que es la sociedad la que responde con su propio patrimonio (llamado "patrimonio social", distinto del patrimonio personal de cada uno de los socios que forman parte de ella).

Si nos decidimos por la forma de empresario individual, ateniéndonos a las prescripciones del Código de Comercio, hay que tener en cuenta los siguientes requisitos para adquirir la condición de empresario o comerciante:

- Capacidad
- Ejercicio habitual y continuo
- Ejercicio en nombre propio

Capacidad: tendrán capacidad legal para el ejercicio habitual del comercio los mayores de edad (es decir, mayores de dieciocho años) que puedan libremente disponer de sus bienes, sin estar afectados por ninguna prohibición. Además, los menores de edad emancipados, con las limitaciones que establece el artículo 323 del Código Civil.

De este modo, los menores de edad y los incapacitados, a través de sus representantes legales, no pueden ejercer una actividad empresarial salvo en un supuesto: en el caso de transmisión mortis causa (por ejemplo en caso de fallecimiento de sus padres), el menor o incapacitado podrá continuar el comercio iniciado por sus padres o causantes, auxiliado por sus guardadores.

Ejercicio habitual: se debe entender como el ejercicio de la actividad empresarial continuada como profesión con ánimo de lucro o ganancia.

Ejercicio en nombre propio: todas las actuaciones del empresario han de realizarse en nombre propio.

Responsabilidad: la regla general es la responsabilidad del empresario con todos sus bienes presentes y futuros. No obstante, hay que diferenciar cuál es la situación de sus bienes si se trata de un empresario que es persona casada. Distinguimos tres tipos de bienes:

- a) Bienes propios del comerciante y los adquiridos como consecuencia de la actividad empresarial: estos bienes pueden ser vendidos, gravados (por ejemplo hipotecados) sin necesidad de que el cónyuge esté de acuerdo.
- b) Bienes gananciales del matrimonio: para que estos bienes queden sujetos a la actividad empresarial, es necesario que el cónyuge del comerciante preste su consentimiento, es decir, esté de acuerdo, algo que puede ocurrir de modo expreso o presunto. El consentimiento será presunto cuando, sabiendo el cónyuge no comerciante que su cónyuge comerciante desarrolla una actividad empresarial, no se oponga expresamente a ello, así como también, cuando en el momento de contraer matrimonio, el comerciante ejercitara esa actividad empresarial y la continuase después sin oposición expresa.
- c) Bienes propios del cónyuge no comerciante: se exige su consentimiento ya sea presunto o expreso. Tanto el consentimiento como la oposición a que los bienes queden sujetos a la actividad empresarial o la revocación (cuando habiéndose prestado consentimiento el cónyuge no comerciante decide no mantenerlo) deben producirse en escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil para que cualquier persona que lo consulte pueda saber qué bienes puede perseguir. En el caso de la revocación, no podrán aceptar nunca derechos que terceras personas hayan adquirido con anterioridad a la inscripción registral de la revocación.

Para el empresario individual, la inscripción en el Registro Mercantil es potestativa, no obligatoria, a diferencia de lo que ocurre con la figura del naviero (empresario marítimo) al cual, por el riesgo que entraña la actividad empresarial a la que se dedica, se le exige la inscripción registral para limitar la responsabilidad que su actividad pueda generar.

Contabilidad: todo empresario está obligado a llevar un libro de inventarios y cuentas anuales, y un diario.

Fiscalidad: tributará en el IRPF, teniendo la consideración de “rendimientos de actividades económicas” las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad.

Trámites constitutivos:

- a) Declaración censal y solicitud del CIF: la declaración censal es, básicamente, un resumen de la situación tributaria en la que se encuentra la empresa. Hay que presentar el Modelo 036 o el 037. El CIF es el número de identificación fiscal que se debe reseñar ante la Administración Tributaria, sin embargo, en el caso del empresario individual, no es necesario solicitarlo si se posee el Número de Identificación Fiscal (NIF).
- b) Impuesto de actividades económicas (IAE): (en la Delegación de Hacienda) este impuesto está vigente desde 1992 y ha sustituido a la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, la licencia de actividades profesionales y de artistas, el impuesto municipal sobre radiación, el impuesto sobre gastos suuntuarios y el impuesto sobre publicidad. El IAE es un tributo directo de carácter real cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas.
- c) Licencia municipal de apertura: (en el departamento de Urbanismo del Ayuntamiento) estará obligada a solicitarla cualquier persona física o jurídica que desee iniciar una actividad mercantil. Existen dos tipos de licencia, una para actividades inocuas y otra para actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. La autorización tarda varios meses en tramitarse, si bien suele permitirse el ejercicio de la actividad desde la presentación de la solicitud con toda la documentación requerida.
- d) Licencia de obras: si el empresario desea realizar cualquier tipo de obra, será obligatoria la obtención de la licencia correspondiente. La cuota será un porcentaje del presupuesto de la obra, determinado en las ordenanzas municipales. Una vez terminada la obra, se podrá comprobar el coste real y efectivo y practicar liquidación definitiva, con deducción de lo ingresado en la liquidación provisional.
- e) Alta en contingencia de accidentes de trabajo y enfermedad profesional: (en el caso de que contrate a trabajadores) este trámite formaliza la protección del trabajador respecto a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedad profesional. Cubre los siguientes riesgos: el coste de las prestaciones a que tiene derecho el personal de la empresa en caso de accidente de trabajo o enfermedad profesional; los costes de revisiones, operaciones y recuperaciones de los trabajadores accidentados por causas profesionales. El empresario puede optar por realizar este trámite bien ante una mutua privada o bien ante el mismo instituto nacional de la Seguridad Social.

- f) Inscripción de la empresa en la Seguridad Social: (en el caso de que contrate a trabajadores) con anterioridad al inicio de la actividad deberá darse de alta en la Tesorería general de la Seguridad Social cualquier empresa o entidad que haya de contratar a trabajadores. Le será asignado un código de cuenta de cotización (número patronal) que será único en todo el estado. Este número permitirá identificar a la empresa a la hora de realizar cualquier actuación ante la Seguridad Social.
- g) Alta del trabajador autónomo: parte de alta de carácter obligatorio por el cual el trabajador autónomo comunica a la Seguridad Social que se acoge a dicho régimen. En caso de no haber estado nunca afiliado a la Seguridad Social como trabajador por cuenta ajena o autónomo, este trámite se simultaneará con el de afiliación.
- h) Afiliación de los trabajadores: (en el caso de que contrate a trabajadores) se entiende por afiliación el acto por el cual se integra en el campo de aplicación del sistema de la Seguridad Social cualquier trabajador, asignándosele un número identificativo permanente, válido para toda la vida laboral.
- i) Alta del trabajador en la Seguridad Social: (en el caso de que contrate a trabajadores) acto en el que la empresa notifica a la Seguridad Social la contratación de un trabajador concreto, comprometiéndose al pago de las cotizaciones correspondientes.
- j) Documentos de cotización a la Seguridad Social/Régimen general: (en el caso de que contrate a trabajadores) documentación de carácter mensual que acredita el cumplimiento por parte de la empresa de su obligación de cotizar e ingresar las aportaciones propias y de sus trabajadores ante la Seguridad Social. Los empresarios deberán guardar los documentos de cotización debidamente diligenciados durante un mínimo de 5 años.
- k) Documentos de cotización a la Seguridad Social/Régimen especial de autónomos: documentación acreditativa del cumplimiento por parte del trabajador autónomo de la obligación de cotizar.
- l) Libro de matrícula del personal: (en el caso de que contrate a trabajadores) este es un libro obligatorio para los empresarios con trabajadores contratados en el Régimen general de la Seguridad Social, en el cual harán constar los datos personales, la categoría profesional, fecha de alta en el Régimen general de la Seguridad Social, así como datos de la baja de los trabajadores cuando ésta se produzca. Es obligatoria la conservación del libro a lo largo de cinco años. en la delegación provincial de trabajo
- m) Libro de visitas de la inspección de trabajo: libro donde los inspectores de trabajo harán constar las diligencias que practiquen derivadas del resultado de las visitas realizadas por éstos. Es obligatoria la conservación del libro a lo largo de 5 años.

La forma jurídica de la empresa

- n) Ordenanza general de seguridad e higiene en trabajo: la empresa deberá tener a disposición del personal un ejemplar de estas ordenanzas.
- o) Apertura de centros de trabajo: (en la delegación provincial de la consejería de trabajo) declaración para la legalización de los centros de trabajo. Afecta a la totalidad de empresas de nueva creación, así como en el caso de haber realizado alguna alteración, ampliación o transformación de importancia. Los datos que se demandan tienen relación con la denominación y ubicación de la empresa, número y características del personal, así como otras circunstancias relativas a la normativa sobre seguridad e higiene en el trabajo.
- p) Libro de sanciones: (en el caso de que se contraten a trabajadores) libro donde se recoge aquella sanción impuesta por el empresario al trabajador dentro de las legalmente establecidas, que comportan la suspensión temporal de trabajo y sueldo.
- q) Calendario y horario laboral: deberán ser expuestos en lugar visible en cada centro de trabajo.
- r) Impuesto sobre bienes inmuebles: grava la propiedad o titularidad de derecho real de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana. Es un impuesto municipal directo y real.

Obligaciones:

- a) Libros obligatorios para empresarios en estimación directa con actividad mercantil:
 - **Libros:**
 - Libro Diario: donde se registrarán día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa, ordenadas cronológicamente, y con el debido soporte documental (facturas, nóminas, recibos, extractos bancarios, etc.). Es necesario llevar el Libro Diario y sus soportes de documentación durante 6 años. La solicitud de legalización se efectuará mediante instancia por duplicado al Registro Mercantil.
 - Libro de Inventarios y Balances: este libro se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa, y recogerá anualmente el inventario, así como el balance del ejercicio y la cuenta de resultados. El balance y la cuenta de resultados reflejarán con claridad o exactitud la situación patrimonial de la empresa y los beneficios o pérdidas de la misma durante el ejercicio. Es necesario llevar el Libro de inventarios y balance y sus soportes de documentación durante 6 años. La solicitud de legalización se efectuará mediante instancia por duplicado al Registro Mercantil.
 - **Registros Auxiliares:** Registro de compras, Registro de ventas, Registro de Caja y Bancos, Registro de gastos.

- b) Libros obligatorios empresarios en estimación directa con actividad no mercantil (agricultores, etc.):
 - Libro registro de ventas e ingresos.
 - Libro registro de compras y gastos.
 - Libro registro de bienes de inversión.

- c) Libros obligatorios profesionales acogidos al régimen de estimación directa:
 - Libro registro de ingresos.
 - Libro registro de gastos.
 - Libro registro de bienes de inversión.
 - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

- d) Libros obligatorios empresarios en estimación objetiva por signos, índices o módulos: no están obligados a llevar libros o registros contables, aunque sí deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos. En el caso de actividades agrícolas y ganaderas estarán obligados a llevar un libro de ventas e ingresos.

- e) Libros obligatorios empresarios o profesionales estimación objetiva por coeficientes:
 - Libro registro de ingresos.
 - Libro registro de gastos.
 - Libro registro de bienes de inversión.
 - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos (sólo profesionales).

- f) Libros obligatorios empresarios, profesionales y artistas a efectos del IVA:
 - Libro registro de facturas emitidas: es un libro donde han de ir anotándose todas las facturas emitidas, registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa, ordenadas cronológicamente y con el debido soporte documental (facturas, nóminas, recibos, extractos bancarios...). Es necesario llevar el libro de facturas emitidas y sus soportes de documentación durante 6 años. Este se presentará para su diligencia en la Delegación de Hacienda de la provincia del domicilio fiscal de la empresa.
 - Libro registro de facturas recibidas: es un libro donde han de ir anotándose todas las facturas recibidas, registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa ordenadas cronológicamente y con el debido soporte documental (facturas, nóminas, recibos, extractos bancarios...). Es necesario llevar el Libro de facturas recibidas y sus soportes de documentación durante 6 años. Este se presentará para su diligencia en la Delegación de Hacienda de la provincia del domicilio fiscal de la empresa.
 - Libro registro de bienes de inversión, en algunos casos: deberán registrarse día a día todos los bienes de inversión (inmovilizado), adquiridos por el empresario individual durante el período impositivo con el debido soporte documental (factura). Para diligenciar el libro hay que

acudir a cualquier delegación de Hacienda de la provincia del domicilio fiscal de la empresa.

Estos libros no serán obligatorios para aquellos sujetos pasivos acogidos a los siguientes regímenes especiales de IVA:

- Régimen de Recargo de Equivalencia.
- Régimen de Agricultura, Ganadería y Pesca.
- Régimen Simplificado.

6.4. EL EMPRESARIO SOCIAL

Nace a consecuencia del contrato de sociedad, celebrado por dos o más personas, en virtud del cual éstas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria con ánimo de repartir entre sí las ganancias.

Vamos a destacar las cinco formas sociales típicas:

- Sociedad anónima.
- Sociedad de responsabilidad limitada.
- Sociedad limitada Nueva Empresa
- Sociedad unipersonal.
- Sociedad laboral.
- Sociedad cooperativa andaluza de trabajo asociado.

Además de las anteriormente mencionadas existen otras formas sociales:

- Sociedad colectiva.
- Sociedad comanditaria (simple y por acciones).

En ellas no vamos a detenernos por la escasa importancia práctica que actualmente tienen, dado el carácter ilimitado de la responsabilidad de los socios colectivos por deudas sociales.

Por otra parte, es interesante señalar que no se pretende a continuación realizar un examen exhaustivo de cada una de las formas sociales típicas, sino establecer algunos datos de interés a la hora de elegir qué forma jurídica es la más apropiada.

6.5. SOCIEDAD ANÓNIMA

La **sociedad anónima** es una sociedad mercantil de tipo capitalista en la que el capital está dividido en acciones (pequeñas partes del capital) que pueden ser transmitidas libremente y en la que los socios no responden personalmente (con sus bienes particulares) de las deudas sociales.

Régimen legal: la sociedad anónima encuentra su regulación principal en el Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Al mismo tiempo, resulta de obligada observancia el Real Decreto 1784/1996 de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, dadas sus implicaciones en el nacimiento, desarrollo y operativa de esta forma social.

Constitución: es imprescindible la escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil, momento a partir del cual la sociedad adquiere personalidad jurídica. La fundación de la sociedad es simultánea, en un solo acto se otorga escritura pública y se suscriben la totalidad de las acciones.

Menciones obligatorias que deben aparecer en la escritura pública de constitución de la sociedad:

- Datos identificativos de personas físicas o jurídicas que otorgan tal escritura, es decir identidad de los socios fundadores.
- Consentimiento contractual, que es la voluntad de constituir una sociedad anónima.
- Aportaciones de los socios, indicando el título en que se hacen y el número de acciones que se atribuyen en pago.
- Cuantía aproximada de los gastos de constitución .
- Los estatutos.
- Identidad de las personas físicas o jurídicas que se encargan inicialmente de la representación y la administración.

Mención separada merece el contenido de los estatutos (que son el conjunto de reglas por las que se rige la sociedad):

- Denominación de la sociedad anónima, la cual debe ir seguida de los términos "sociedad anónima" o su abreviatura "S.A."
- Objeto social, es decir, las actividades que se van a desarrollar.
- Duración de la sociedad: puede haber establecido un plazo de tiempo cuyo cumplimiento permite extinguir la sociedad o bien puede tener carácter indefinido.
- Fecha de inicio de su actividad, que no podrá ser anterior a la escritura pública.
- Domicilio social.
- Cifra de capital social, expresando incluso la parte que aún no se ha desembolsado así como la forma y plazo máximo en que han de satisfacerse los dividendos pasivos.
- El nº de acciones en que estuviera dividido el capital social, así como el valor nominal de aquéllas. Valor nominal, clase y serie, importe desembolsado y si están representadas por medio de títulos o de anotaciones en cuenta. En el caso de títulos deberá indicarse si son nominativas o al portador y si se prevé la emisión de títulos múltiples.

La forma jurídica de la empresa

- Estructura de los órganos de administración, número de administradores, que en el caso del Consejo no será inferior a tres.
- Modo de deliberar y adoptar acuerdos.
- Fecha de cierre del ejercicio social. A falta de disposición estatutaria se entenderá que termina el 31 de diciembre de cada año.
- Posibles limitaciones a la libre transmisión de acciones.
- El régimen de las prestaciones accesorias, en caso de establecerse.
- Derechos especiales reservados a socios fundadores, cuyo valor no podrá superar el 10% de los beneficios netos.

Número de socios: no hay un número máximo ni mínimo de socios, puede hacerse con un único socio, denominándose sociedad anónima unipersonal. Los socios tienen la obligación de aportar al capital lo que hubieren suscrito cada uno de ellos.

Los derechos de los socios son:

- Participar en el reparto de los beneficios sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación, en función del número de acciones que posea cada uno.
- Derecho preferente de suscripción de nuevas acciones. Cuando la sociedad emite nuevas acciones, los socios tienen prioridad para comprarlas.
- Derecho a voto en las Juntas Generales.
- Derecho de información en los períodos previstos estatutariamente.

Capital social: está dividido en acciones, integradas por las aportaciones de los socios, que no responden personalmente de las deudas sociales.

Sólo podrán ser objeto de aportación los bienes o derechos patrimoniales susceptibles de valoración económica. En ningún caso podrán ser objeto de aportación el trabajo o los servicios. Además, las aportaciones no dinerarias (que no son en metálico) son objeto de informe de un/os experto/s designado/s por el Registro Mercantil y que dicen cuánto valen.

Cifra mínima de capital social: el capital social mínimo es de 60.101,21 € y ha de estar íntegramente suscrito en el momento de la constitución y desembolsado al menos en un 25% del valor de cada acción. El resto se desembolsará con arreglo a lo dispuesto en los estatutos, y si estos no estableciesen nada al respecto, será el órgano de administración quien lo decida. La suscripción de una acción supone la obligación de aportar para el socio.

No existe límite en la participación de los socios en relación al capital social.

Responsabilidad: la sociedad tiene un patrimonio social distinto del patrimonio de cada uno de sus socios y es con este patrimonio social con el que se responde ante las deudas sociales; la responsabilidad de los socios se reduce a la parte de capital suscrito, esté o no desembolsado.

Prestaciones accesorias: pueden preverse en los estatutos. Son prestaciones de diverso contenido (por ejemplo, aportación de trabajo) con carácter remunerado, pero en todo caso, distintas de la aportación de capital.

Otra clase de socios: no se han previsto.

Separación voluntaria del socio y exclusión del socio: según prevean los estatutos.

Transmisión de las acciones: las acciones se pueden transmitir libremente entre los socios o bien a terceras personas ajenas a la sociedad, que en la medida en que adquieran una acción se convierten en socios de la misma.

En los estatutos se puede restringir la libre transmisión, pero en ningún caso impedir la transmisión. La acción puede representarse en títulos-valores o anotaciones en cuenta. Los títulos-valores, a su vez, pueden ser nominativos (es decir, indicándose la identidad del propietario en el documento) o al portador (será propietario quien tenga el documento). La anotación en cuenta es un registro contable.

Derecho de voto: la titularidad de una acción nominativa permite al socio emitir su voto.

Distribución de los beneficios: es el objetivo principal que persigue la constitución de la sociedad de ánimo de ganancia o lucro, y a él tienen derecho todos sus socios en proporción a la aportación que realizaron, integrante del capital social.

Órganos sociales: son aquéllos necesarios para el funcionamiento de la sociedad. Son dos: la junta general y el órgano de administración.

La Junta General tiene importancia porque es el órgano de expresión de la voluntad de los socios y cuyas competencias vienen fijadas por ley o estatutos. En la Junta General los acuerdos se adoptan por mayoría de votos, siendo los votos proporcionales al número de acciones que cada socio posea. Estas Juntas Generales pueden ser ordinarias (dentro de los seis primeros meses del ejercicio para aprobar las cuentas, censurar la gestión, aplicar resultados, etc.) o extraordinarias, cuando no son para hacer lo anterior.

El órgano de administración es importante porque se encarga de la gestión, representación y administración.

En los estatutos se contempla el modo de organización del órgano de administración, pudiendo ser:

- Administrador único.
- Dos administradores solidarios.
- Varios administradores de manera conjunta (mancomunada).
- Consejo de administración.

La forma jurídica de la empresa

El/los administrador/es no tienen que ser obligatoriamente socios, a menos que los estatutos lo exijan.

Reserva y fondos obligatorios: de los beneficios obtenidos en cada ejercicio económico se destinará a reserva legal una cifra igual al 10% de los beneficios hasta que la reserva alcance un 20% de la cifra del capital social.

Cuentas anuales: comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, y la memoria. Todos estos documentos constituyen una unidad y deben ser presentados con claridad, dando una imagen fiel del patrimonio social. Junto a ellos también se presentará por el órgano de administración el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado.

Cuota de liquidación: una vez producida la liquidación de la sociedad, se procederá al reparto del activo resultante del balance final elaborado por los liquidadores entre los socios, en razón de lo establecido en los estatutos y, en su defecto, según lo que determine la junta general.

Fiscalidad: tributa al 35% en el impuesto sobre sociedades. No obstante las empresas de reducida dimensión (aquellas con una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros) tributan al 30% por los primeros 120.202'41 € de base imponible y al 35% por el resto.

Transformación: es posible que una sociedad anónima cambie a otra forma social, como por ejemplo, colectiva, comanditaria simple o por acciones o sociedad de responsabilidad limitada. En cualquier caso, debe formalizarse en escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil con las menciones que cada forma social exija.

Trabajadores no socios: no existe ningún límite legal.

6.6. SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

Es una sociedad de naturaleza mercantil, con un capital determinado, dividido en participaciones iguales, acumulables e indivisibles, que no podrán incorporarse a títulos negociables ni denominarse acciones, y cuyos socios, no responderán personalmente de las deudas sociales.

Régimen legal: está regulada por la Ley 2/95 de 24 de marzo e, igualmente, por el Real Decreto 1784/96 de 19 de julio por el que se aprobó el Reglamento del Registro Mercantil.

La sociedad de responsabilidad limitada tiene carácter mercantil y su capital está integrado por las aportaciones de los socios, con un patrimonio y responsabilidad independiente del que éstos reciben una participación (que no es una acción) proporcional a lo aportado sin que en ningún caso se le atribuya valor mobiliario.

Constitución y fundación de la sociedad de responsabilidad limitada

Para la adquisición de personalidad jurídica, se requiere escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil. La fundación es exactamente igual que en la anónima, o sea, simultánea.

Respecto de la escritura:

- 1 Deben comparecer los socios fundadores a la escritura de constitución, declarando sus circunstancias personales.
- 2 La totalidad de participaciones sociales que han de suscribirse y desembolsarse.
- 3 Declaración de voluntad de constituir la sociedad.
- 4 Aprobación de los estatutos.
- 5 Identificación de aquéllos que inicialmente se ocupan de la administración y la gestión.

En lo que concierne a los estatutos, hay que distinguir menciones obligatorias y voluntarias.

Obligatorias:

- 1 Denominación social que debe ir acompañada de los términos "sociedad de responsabilidad limitada" o su abreviatura "S.R.L." o "S.L."
- 2 El objeto social, esto es, la actividad o actividades que desarrolla.
- 3 La fecha de cierre del ejercicio social.
- 4 Domicilio social.
- 5 Capital social, íntegramente suscrito y desembolsado, dividido en participaciones que determinan los derechos económicos (participación en beneficios) y derechos políticos (derechos de voto)
- 6 Modo de organizar la representación y administración de la sociedad.

Voluntarias:

Prestaciones accesorias, régimen de transmisión de participaciones, causas de separación del socio, etc.

Número de socios: no existe número mínimo ni máximo de socios.

Capital social: está dividido en participaciones indivisibles y acumulables e integrado por las aportaciones de los socios dinerarias y/o no dinerarias.

Las aportaciones dinerarias han de acreditarse ante notario.

Las no dinerarias han de ser en todo caso valorables económicamente.

La forma jurídica de la empresa

El momento de la escritura ha de estar acompañado por el acto de aportar, de modo que el capital ha de estar totalmente suscrito y desembolsado; no cabe suscripción sin desembolso ni desembolso parcial.

Cifra mínima de capital social: el capital social mínimo es de 3.005,06 €, que se susciben y desembolsan en el acto fundacional.

No existe límite de participación en el capital social.

Responsabilidad por deudas sociales: los socios no responden de las deudas sociales.

La sociedad será quien deba hacer frente a las deudas sociales con su propio patrimonio.

Prestaciones accesorias: en los estatutos pueden establecerse prestaciones accesorias obligatorias para el socio, distintas de la aportación de capital; su contenido debe ser preciso y pueden ser retribuidas o no. Normalmente, las prestaciones consisten en la realización de un trabajo, gestión o asesoramiento o bien puede ser una prestación de compromiso, como cuando el socio se compromete a suministrar determinados productos o mercancías que la sociedad precisa para su actividad.

Otras clases de socios: no se han previsto

Separación de los socios: es la salida voluntaria del socio de la sociedad, es decir, el socio voluntariamente decide dejar de formar parte de la sociedad, lo que sólo es posible en los casos que la ley establece. Dos de los supuestos son: cuando la sociedad traslada el domicilio social al extranjero o cuando se transforma en un tipo social diferente.

Exclusión del socio: es la salida forzosa del socio por decisión de la sociedad:

- Cuando haya incumplido las prestaciones accesorias.
- Cuando el socio-administrador haya incumplido la prohibición de competencia o hubiera sido condenado por sentencia firme a indemnizar a la sociedad los daños y perjuicios causados por actos contrarios a la Ley o a los estatutos, o realizados sin la debida diligencia.

Órganos sociales necesarios: la sociedad precisa de una junta general (permite la formación de la voluntad social) y un órgano de administración (gestión, representación, administración), que se organizan mediante administrador único, varios solidarios o conjuntos (mancomunados), o bien mediante consejo de administración.

Para ser administrador no se exige tener participaciones, o lo que es lo mismo, tener la condición de socio.

Derecho de voto: si en los estatutos no se dice nada, el socio podrá emitir un solo voto por cada participación que tenga.

Transmisión de participaciones: la transmisión de las participaciones sociales será libre entre los socios, así como la transmisión realizada en favor del cónyuge, ascendiente o descendiente y la transmisión efectuada a una sociedad perteneciente al mismo grupo que la sociedad transmitente. Todo ello, salvo que los estatutos de la sociedad establezcan otra cosa diferente. Además se les reconoce a la sociedad y a los socios un derecho de adquisición preferente, que les permite adquirir las participaciones que se transmiten, por ejemplo en el caso de una herencia, es decir, el socio fallece y deja en herencia sus participaciones a su heredero. Pues bien, la sociedad y los socios podrán adquirir preferentemente dichas participaciones.

La cláusula contenida en los estatutos que permite la transmisión completamente libre será nula, con el fin de evitar que terceros no deseables por la sociedad y los socios entren a formar parte de ésta, amén de no desvirtuar el marcado carácter personalista de este tipo de entidades.

Trabajadores no socios: no hay límite.

Distribución de los beneficios: en principio, los beneficios obtenidos en el ejercicio económico se distribuyen en proporción a sus participaciones, pero es posible que los estatutos contemplen una posibilidad diferente

Reservas y fondos obligatorios: se constituye la reserva legal de la sociedad, destinando a ella un 10% de los beneficios del ejercicio hasta que alcance como mínimo el valor del 20% del capital social.

Cuentas anuales: es obligatorio presentar ante la junta general las cuentas anuales que lleva el órgano de administración (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y memoria), así como el informe de gestión, en su caso, y la propuesta de aplicación de resultado.

Fiscalidad: tributa al 35% en el impuesto sobre sociedades. No obstante las empresas de reducida dimensión (aquéllas con una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros) tributan al 30% por los primeros 120.202'41 € de base imponible y al 35% por el resto.

Cuota de liquidación: es un derecho que tiene todo socio a participar en el patrimonio resultante de la liquidación.

Transformación: son muchas posibilidades; podrá la S.R.L. transformarse en:

- Anónima.
- Colectiva.
- Comanditaria (simple o por acciones).

- Civil.
- Agrupación de interés económico.
- Cooperativa.

6.7. SOCIEDAD LIMITADA NUEVA EMPRESA

Régimen legal: la SLNE es una especialidad de la Sociedad de Responsabilidad Limitada regulada en el Capítulo XII de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, capítulo que fue introducido por la Ley 7/2003, de 1 de abril.

Características diferenciales:

Es una especialidad de la Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL).

- Su capital social está dividido en participaciones sociales y la responsabilidad frente a terceros está limitada al capital aportado, igual que la SRL tradicional.
- En el momento de la constitución admite cinco socios como máximo, que han de ser personas físicas. Se permite la Sociedad Limitada Nueva Empresa unipersonal. El número de socios puede incrementarse por la transmisión de participaciones.
- Los socios no pueden ser personas jurídicas (otras sociedades, por ejemplo). Si como consecuencia de la transmisión, son personas jurídicas las que adquieren las participaciones sociales, éstas deberán ser enajenadas a favor de personas físicas en un plazo de tres meses.
- El capital mínimo es de 3.012 euros y el máximo de 120.202 euros (en la SRL tradicional no existe límite superior).
- El capital mínimo deberá ser desembolsado mediante aportaciones dinerarias.
- El objeto social es genérico, por lo que no será necesario realizar modificaciones estatutarias si se amplía el objeto de tráfico.
- Permite utilizar unos Estatutos Sociales orientativos.
- Dos formas de constitución: telemática y presencial.
- Los órganos sociales son la junta general y un órgano de administración.

- La administración podrá confiarse a un órgano unipersonal o a un órgano pluripersonal, cuyos miembros actuarán solidaria o mancomunadamente. En los casos de órganos pluripersonales nunca podrá adoptar la forma y régimen de un consejo de administración.
- Podrá utilizar un modelo contable simplificado, adaptado a la realidad de las microempresas.

Ventajas fiscales:

- Aplazamiento sin aportación de garantías:
 - Del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP/AJD), por la modalidad de operaciones societarias, derivada de la constitución de la sociedad durante el plazo de un año desde su constitución.
 - De las deudas tributarias del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución.
- Aplazamiento o fraccionamiento, con garantías o sin ellas, de las cantidades derivadas de retenciones o ingresos a cuenta del IRPF que se devenguen en el primer año desde su constitución.
- No es obligatorio efectuar los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los dos primeros períodos impositivos desde su constitución.
- Posibilidad de abrir una cuenta ahorro-empresa cuyos fondos deben destinarse a la constitución de una empresa. El 15% de las aportaciones a dicha cuenta podrá ser deducida de la declaración del IRPF del promotor, con un límite anual de 9.015,18 €, en un plazo máximo de cuatro años. La empresa deberá tener una duración mínima de dos años y contar con, al menos, un local y un empleado.

Denominación social: la denominación se compone por los dos apellidos y el nombre de uno de los socios más un código alfanumérico (este último generado por el Sistema de Tramitación Electrónica). Esto no impide el uso de marcas, anagramas y logotipos complementarios.

Trámites: una de las novedades que ofrece la SLNE es la posibilidad de realizar los trámites de constitución e inicio de actividad tanto por el procedimiento utilizado habitualmente, procedimiento presencial, como por vía telemática. Los pasos para constituir una nueva empresa son, en síntesis, los mismos que para constituir otro tipo de sociedad con la diferencia de que se pueden realizar por Internet y formalizar

en un sólo documento, el documento único electrónico (DUE) a través de los puntos de asesoramiento e iniciación de trámites (PAIT), con el consiguiente ahorro de tiempo y de costes. El DUE recoge toda la información de la empresa que debe enviarse al Registro Mercantil, a Hacienda o a la Seguridad Social.

El sistema se fundamenta en el CIRCE (Centro de Información y Red de Creación de Empresas), concebido como una red de Puntos de Asesoramiento e Inicio de Tramitación (PAIT) que a modo de ventanilla única (de hecho las ventanillas únicas actuarán como PAIT), se encargarán de los pasos previos a la visita al notario. Ante este se formaliza la escritura de constitución de la sociedad, de tal forma que cuando se opte por los estatutos tipo, los trámites notariales no deben sobrepasar las 24 horas. En cuanto esté lista la escritura, el notario la envía al Registro Mercantil y en otro plazo máximo de 24 horas, el registrador debe realizar la inscripción. Esto significa que en 48 horas la sociedad está constituida. Asimismo, el notario se encarga de enviar a Hacienda la información para el pago de impuestos de la constitución.

Mediante el procedimiento telemático se pretende evitar desplazamientos innecesarios requiriéndose sólo la visita al punto de Asesoramiento e Inicio de Tramitación (PAIT) y al notario para el otorgamiento de la escritura pública de constitución

6.8. SOCIEDAD UNIPERSONAL

Régimen legal: se regula por el Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas o la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada 2/1995 de 23 de marzo (Capítulo XI), resultando de nuevo de obligada observancia el Real Decreto 1784/1996 de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

Concepto: la sociedad unipersonal es una sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada que está constituida por un único socio (ya sea persona física o persona jurídica).

La sociedad unipersonal, a diferencia de la sociedad anónima o de responsabilidad limitada, no nace de un contrato, por eso se dice que más que ser una sociedad es un empresario individual que se beneficia al utilizar la forma de sociedad anónima o limitada de las ventajas que éstas conllevan, como la limitación de la responsabilidad de los socios frente a las deudas sociales.

Clases de unipersonalidad: originaria y sobrevenida.

Originaria: en el mismo instante de constitución sólo existe un único socio.

Sobrevenida: cuando a lo largo de la vida social de una anónima o de responsabilidad limitada, todas las acciones o participaciones quedan en propiedad exclusiva de un solo socio.

Publicidad de la unipersonalidad: tanto si la situación de unipersonalidad (un único socio) es originaria como sobrevenida, es preciso que se otorgue escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil con la identificación del único socio.

- Si es originaria, desde el momento de la constitución.
- Si es sobrevenida, en un plazo de seis meses contando desde que la totalidad de las acciones o participaciones pasaron a pertenecer a un solo socio.

Si la unipersonalidad no consta en escritura pública inscrita en el Registro Mercantil, el socio no gozará de la limitación de la responsabilidad por deudas sociales propias de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada.

Además, el carácter unipersonal del socio debe constar en todo documento, factura, correspondencia y anuncios que se deban publicar por orden de los estatutos o la ley.

Decisiones del único socio o socio unipersonal: tendrán la consideración de decisiones de la junta general, ya que el socio ejerce las competencias propias de ésta. Sus decisiones han de aparecer en el libro de actas junto a la firma de los administradores, si es que éstos son distintos del socio. Sus decisiones podrán ejecutarse bien por el propio socio o por sus administradores.

Contratación del socio único con la sociedad unipersonal: es posible celebrar contratos entre el único socio y la sociedad, pero se exige que se realicen por escrito o de la forma en que la ley lo estipula. Además, estos contratos deben estar inscritos en el libro registro de la sociedad y en la memoria anual para que tengan eficacia frente a terceras personas en caso de insolvencia del socio o de la sociedad.

Por último, durante un plazo de dos años contando desde que se celebró el contrato, el socio va a responder de las ventajas que, a costa de la sociedad, haya obtenido directa o indirectamente de los contratos.

Efectos de la unipersonalidad sobrevenida: sabemos ya de la obligación de inscribir en el Registro Mercantil la unipersonalidad sobrevenida dentro de un plazo de seis meses. El incumplimiento de esa obligación tiene como consecuencia que el socio no disfrute de las ventajas de la unipersonalidad, es decir, que no responda limitadamente de las deudas sociales, sino personal, ilimitada y solidariamente de todas ellas.

6.9. SOCIEDAD LABORAL

Concepto: es una sociedad anónima o de responsabilidad limitada en la que la mayor parte del capital social es propiedad de trabajadores que prestan en ella servicios retribuidos personal y directamente por tiempo indefinido. Este tipo de sociedades conforman, fundamentalmente, junto a las cooperativas de trabajo asociado (que veremos más adelante), las denominadas entidades o empresas de "economía social".

Régimen legal: se regula por la Ley 4/1997 de 24 marzo de Sociedades Laborales y el Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas o la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada 2/1995 de 23 de marzo, así como también por el Real Decreto 1784/1996 de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

Constitución: la sociedad laboral quedará constituida y gozará de personalidad jurídica desde el momento en que la escritura pública se inscriba en el Registro Mercantil. No obstante, se exige que previamente se haya calificado como "sociedad laboral" por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o el órgano competente en cada comunidad, y esté así inscrita en el registro administrativo de sociedades laborales correspondiente.

Denominación: deberá figurar la indicación "Sociedad anónima laboral" o "Sociedad de responsabilidad limitada laboral" o sus abreviaturas SAL o SLL

Capital social: estará dividido en acciones nominativas o en participaciones sociales. Cuando se trate de sociedades anónimas laborales, el capital social mínimo será de 60.101,21 €, desembolsado al menos en un 25 por ciento en el momento de la constitución. Si se trata de sociedades limitadas laborales el capital social mínimo será de 3.005,06 €, desembolsado en el momento de la constitución.

Número mínimo de socios: al menos tres; dos de los cuales han de prestar su servicio directa y personalmente por tiempo indefinido.

Clases de socios: la sociedad puede estar integrada sólo por socios trabajadores o bien por socios trabajadores y otros socios, aunque en este último caso es preciso que se respete la participación legal mínima en el capital de los socios trabajadores.

Límite de participación en el capital: con independencia de qué clase de socio sea, ninguno podrá ser propietario de acciones o participaciones por valor de más de la tercera parte del capital; a menos que se trate del Estado, las comunidades autónomas, entidades locales o sociedades públicas participadas por alguna de las anteriores, porque en ese caso su participación podrá ser superior a la tercera parte pero sin llegar al 50% del capital.

Clase de acciones y participaciones: clase laboral y clase general.

- Clase laboral: cuando las acciones y participaciones pertenecen a socios trabajadores por tiempo indefinido.
- Clase general: el resto de acciones y participaciones.

Transmisión voluntaria intervivos de acciones y participaciones:

Clase laboral: si se transmiten acciones o participaciones de esta clase a personas no trabajadoras de la sociedad, tendrán por este orden derecho a adquirirlas preferentemente:

1. Trabajadores no socios de la sociedad con contrato de trabajo por tiempo indefinido.
2. Trabajadores socios de la sociedad.
3. Titulares de acciones y participaciones de clase general.
4. Trabajadores no socios que presten sus servicios sin contrato indefinido.
5. La sociedad.

Clase general: Tendrán derecho a adquirir preferentemente por este orden aquellas acciones o participaciones de esta clase que se transmitan a personas no trabajadoras por tiempo indefinido:

1. Trabajadores socios de la sociedad.
2. Titulares de acciones de la clase general.
3. Trabajadores no socios de la sociedad sin contrato indefinido.
4. La sociedad.

Transmisión *mortis causa* de acciones y participaciones:

A la persona que adquiera acciones o participaciones como consecuencia de la sucesión hereditaria (herencia o legado) se le atribuirá la condición de socio, sin embargo, cuando los estatutos lo establezcan, a la muerte del socio se podrán reconocer derechos de adquisición sobre las acciones y participaciones de la clase laboral respetando el mismo orden previsto para la transmisión intervivos de estas acciones y participaciones.

No podrá ejercitarse el derecho estatutario de adquisición preferente si el heredero o legatario fuera trabajador de la sociedad con contrato por tiempo indefinido.

Fondo de reserva especial: junto a las reservas legales y estatutarias que sean convenientes, se creará obligatoriamente el fondo de reserva especial dotado con el 10% del beneficio líquido de cada ejercicio y que sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas siempre que no haya otras reservas disponibles.

Trabajadores no socios: el número de horas trabajadas por los trabajadores no socios contratados por tiempo indefinido no podrá ser superior a 15 horas por año del total de horas trabajadas por el socio trabajador. Si la sociedad tuviera menos de 25 socios trabajadores, el número de horas trabajadas no podrá superar el 25% del total de horas por año trabajadas por los socios trabajadores.

Descalificación de la sociedad: la sociedad anónima laboral y sociedad de responsabilidad limitada laboral pueden perder la calificación de "laboral" cuando:

1. Se superen los límites legales para contratar trabajadores por tiempo indefinido que no sean socios.
2. Se supere la participación en el capital social de los socios.
3. Falta de dotación económica o dotación insuficiente.
4. Utilización indebida del fondo especial de reserva.

Fiscalidad: tributa al 35% en el impuesto sobre sociedades. No obstante las empresas de reducida dimensión (aquellas con una cifra de negocios inferior a 6 millones de euros) tributan al 30% por los primeros 90.151'82 € de base imponible y al 35% por el resto. Asimismo gozará de beneficios fiscales en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Exenciones y bonificaciones en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para poder acogerse a los beneficios tributarios, las sociedades laborales habrán de reunir los siguientes requisitos:

Tener la calificación de "Sociedad Laboral".

Destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible el 25 por 100 de los beneficios líquidos.

6.10. LA SOCIEDAD COOPERATIVA ANDALUZA DE TRABAJO ASOCIADO

Régimen legal: está regulada por la Ley 2/1999 de Sociedades Cooperativas Andaluzas de 31 de marzo (teniendo presente las modificaciones operadas a la misma por la Ley 3/2002, de 16 de diciembre), así como por la Ley Estatal 27/1999 de 16 de julio, que sólo se aplica con carácter subsidiario.

Concepto: son cooperativas de trabajo asociado las que agrupan como socios ordinarios a personas físicas que, mediante su trabajo en común realizan cualquier actividad económica de bienes y servicios para terceros.

Capacidad: pueden formar parte de una cooperativa los mayores de 18 años que no estén incapacitados para ello, los mayores de 16 y menores de 18 con el

consentimiento de tutores, padres, etc. Incluso los incapacitados pueden formar parte de una cooperativa si su grado de incapacidad les permite desarrollar las actividades propias de ésta.

Constitución: La sociedad adquiere personalidad jurídica cuando se inscribe la escritura pública en el Registro de Cooperativas Andaluzas.

En la escritura debe aparecer:

- a) La voluntad de los promotores de fundar una sociedad cooperativa.
- b) La aprobación de los estatutos sociales que han de regir la futura cooperativa.
- c) Suscripción de la aportación obligatoria inicial para ser socio y determinación de la parte desembolsada, que habrá de ser, como mínimo, el veinticinco por ciento, así como de la forma y plazos de desembolso del resto de tal aportación.
- d) Nombramiento, entre los promotores, del gestor o gestores que actuarán en nombre de la futura sociedad.
- e) Nombramiento, entre los promotores, de quienes han de constituir el primer consejo rector, los interventores y, si estuviera previsto por los estatutos sociales, el comité de recursos.
- f) Valoración de las aportaciones no dinerarias, de existir éstas.

En los estatutos podrá observarse:

1. Denominación de la sociedad cooperativa.
2. Domicilio social.
3. La actividad o actividades que desarrollará la cooperativa para el cumplimiento de su fin social.
4. Duración.
5. Capital social mínimo.
6. Aportación obligatoria inicial para ser socio y la parte de la misma que debe desembolsarse en el momento de la suscripción, así como la forma y plazos de desembolso del resto de la aportación.
7. Requisitos objetivos para la admisión de los socios.
8. Participación mínima obligatoria del socio en la actividad cooperativizada.
9. Normas de disciplina social, fijación de faltas, sanciones, procedimiento disciplinario y régimen de impugnación de actos y acuerdos.
10. Garantías y límites de los derechos de los socios.
11. Causas de baja justificada.
12. Régimen de las secciones que se creen en la cooperativa, en su caso.
13. Convocatoria, régimen de funcionamiento y de adopción de acuerdos de la asamblea general.
14. Determinación del órgano de representación y gestión de la sociedad cooperativa, su composición, duración del cargo, elección, sustitución y remoción.
15. Regulación de los interventores. Composición, duración del cargo, organización y régimen de funcionamiento.

La forma jurídica de la empresa

16. Determinación de si las aportaciones al capital social devengan o no intereses.

17. Régimen de transmisión y reembolso de las aportaciones.

18. Cualquier otra exigida por la normativa vigente.

Número mínimo de socios: se exigen al menos tres socios.

Capital social: el capital social, que se divide en aportaciones voluntarias y obligatorias realizadas por los socios y asociados, se representará a través de títulos nominativos (aquellos en los que la identidad del propietario consta en el documento).

Cifra mínima de capital social: 3.005,06 € es la cifra mínima exigida, completamente suscrita, y desembolsada al menos en un 25% en el acto fundacional.

Límite de participación en el capital: no puede poseer más del 30% del capital social.

Responsabilidad de las deudas sociales: los socios no responden personalmente de las deudas sociales, quedando limitada su responsabilidad a la parte de capital suscrito, esté o no totalmente desembolsado.

Prestaciones accesorias: el socio está obligado a participar en las actividades que constituyen su objeto social mediante la prestación de su trabajo personal si así está dispuesto en los estatutos.

Otras clases de socios:

Socio inactivo: aquél que deja de realizar la actividad cooperativizada o de utilizar sus servicios, siendo autorizado por el consejo rector para mantener su condición de socio aunque sea inactivo.

Socio colaborador: no realiza la actividad o actividades principales de la cooperativa, pero participa en alguna o algunas de las accesorias.

Socio temporal: es aquél que se integra en la sociedad cuando ésta vaya a realizar o esté realizando una actividad sensiblemente superior a la que venía desarrollando; su actividad está determinada por un encargo o contrato de duración determinada igual o superior a seis meses, y debe constar en un libro específico.

Separación voluntaria de un socio: el socio podrá separarse en cualquier momento siempre que lo haga saber dentro del plazo de tiempo fijado en los estatutos.

Exclusión del socio: la exclusión del socio sólo puede ser acordada por el consejo rector en los casos previstos en los estatutos.

Órganos sociales necesarios: asamblea general, consejo rector e interventores de cuenta.

Derecho de voto: cada socio tiene derecho a un voto, independientemente de cuál sea su aportación al capital social.

Transmisión de las aportaciones: las aportaciones pueden ser transmitidas *inter vivos* o *mortis causa*.

Inter vivos: de una parte por los socios, de otra parte por los asociados.

Mortis causa: cuando la aportación de capital es reembolsada a los herederos o legatarios.

Distribución de excedentes: los excedentes se distribuirán a los socios en proporción a las actividades desarrolladas por la cooperativa sin que, en ningún caso se puedan distribuir con arreglo a las aportaciones de los socios, integradoras del capital.

Reserva y fondos obligatorios: es obligatorio constituir el fondo de reserva y el fondo de educación y promoción cooperativa. Se reintegra el importe de los fondos sociales voluntarios repartibles, comenzando por el fondo de retorno; a continuación se reintegra a los socios y asociados las aportaciones de capital social actualizadas, comenzando por las aportaciones voluntarias para pasar a continuación a las obligatorias.

Trabajadores no socios: el número de trabajadores no socios con contrato indefinido no podrá ser superior al 10% del total de los socios trabajadores. No obstante, el trabajador por tiempo indefinido que lleve más de un año de antigüedad deberá ser admitido como socio trabajador si así lo solicitara.

Cuentas anuales: el consejo rector deberá formular anualmente a la asamblea la memoria, el balance y la propuesta de aplicación de resultado.

Fiscalidad: goza de beneficios fiscales en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre actividades económicas. Con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1990 de 19 de diciembre sobre régimen fiscal de cooperativas, pueden llegar a tener la consideración de especialmente protegidas o simplemente protegidas.

6.11. PASOS A SEGUIR PARA CREAR UNA EMPRESA

Tras el análisis expuesto y una vez elegida la forma social de nuestra empresa, a continuación se detallan los tramites necesarios que se han de realizar para crear una empresa.

La creación y puesta en marcha de una empresa requiere el cumplimiento de ciertas formalidades y trámites administrativos que permite a las Administraciones ejercer las funciones que tienen encomendadas.

La forma jurídica de la empresa

A pesar de que existen singularidades en la tramitación administrativa de la puesta en marcha de un negocio según comunidades autónomas, existen una serie de formalidades que han de ser cumplidas con carácter general. Además, pueden existir peculiaridades atendiendo a la naturaleza y características de la actividad a desarrollar.

Los trámites y formalidades de carácter general se pueden sintetizar en los siguientes:

1. Certificación negativa de denominación social.

Cuando se haya optado por la constitución de una sociedad mercantil para el desarrollo de una actividad empresarial, será necesario solicitar un certificado que acredite que la denominación que se pretende dar a la sociedad no corresponde a otra empresa. Dicha certificación habrá de solicitarse en el Registro Mercantil Central.

2. Otorgamiento de escritura.

La constitución de sociedades mercantiles requiere que los socios fundadores de la empresa firmen escritura pública de constitución ante notario. Dicha escritura contendrá los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad y cuya elaboración puede encargarse a un asesor jurídico. También normalmente los propios notarios cuentan con modelos estandarizados de estatutos.

3. Inscripción en el Registro Mercantil.

Una vez que la sociedad se ha constituido en escritura pública, procede su inscripción en el Registro Mercantil. Las sociedades laborales tienen que ser inscritas, antes de acceder al Registro Mercantil, en el registro específico de este tipo de sociedades, a efectos de obtener el certificado que les otorga tal condición.

Por su parte, las cooperativas disponen de un Registro de Cooperativas en el que todas deben solicitar su inscripción.

4. Licencia municipal de obras.

Este trámite sólo procede en aquellos casos en que sea necesario realizar obras en locales y/o terrenos en los que se va a desarrollar la actividad, y se solicita ante el Ayuntamiento de la localidad donde radique el local y/o el terreno.

5. Licencia municipal de apertura.

Mediante este trámite los servicios técnicos del Ayuntamiento verifican que las instalaciones (edificios, locales etc.) son aptas para su puesta en uso. La solicitud debe, en consecuencia, cursarse en el Ayuntamiento de la localidad donde radiquen las instalaciones.

6. Alta en el impuesto sobre actividades económicas (IAE).

Este tributo grava la realización de actividades empresariales, profesionales y artísticas en territorio nacional, y el alta debe solicitarse en las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de sus Administraciones. Están exentos del IAE los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 € así como las personas físicas.

7. Alta en censo de obligados tributarios.

Esta solicitud habrá de presentarse en la Administración de Hacienda correspondiente con anterioridad al inicio de la actividad. El interesado comunicará sus datos identificativos, su situación tributaria, así como las declaraciones y liquidaciones que viene obligado a presentar.

En la actualidad este trámite se realiza a través del modelo "036", mismo a través del cual se obtiene el código de identificación fiscal para las personas jurídicas y otras entidades.

8. Afiliación a la Seguridad Social y alta en el Régimen especial de trabajadores autónomos.

Los trabajadores autónomos deberán solicitar la afiliación a la Seguridad Social para quedar incluidos en el Sistema de la Seguridad Social (la afiliación es vitalicia), así como el alta, a efectos de cotización y reconocimiento de prestaciones, en el régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos. Tanto la afiliación como el alta se tramitan ante las Direcciones Provinciales de la Tesorería General de la Seguridad Social a través de sus Administraciones.

Asimismo hay que tener en cuenta el posible encuadramiento obligado en el RETA de los administradores de sociedades mercantiles siempre que cumplan determinados requisitos.

9. Inscripción de la empresa en la Seguridad Social.

Toda empresa que cuente con trabajadores incluidos en el Régimen general de la Seguridad Social (asalariados), debe tramitar su inscripción en la Seguridad Social. Esta obligación afecta tanto a personas físicas (autónomos) como a sociedades.

En este apartado hay que resaltar, igualmente, que al tiempo de la referida inscripción hay que comunicar a la Seguridad Social si las coberturas por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de los trabajadores se van a concertar con ella misma o con una mutua privada, caso éste último más normal.

10. Legalización del libro de visitas.

Toda empresa debe tener a disposición de la inspección de trabajo un libro de visitas donde registrar las diligencias practicadas en las inspecciones. Dicho libro tiene que ser legalizado previamente en las dependencias provinciales del Ministerio de Trabajo.

11. Comunicación de apertura de centros de trabajo.

El empresario individual o, en su caso, el representante legal de la sociedad deberán comunicar a la Consejería de Empleo y Desarrollo Tecnológico la apertura de centros de trabajo. Dicha comunicación se efectuará a través de las delegaciones provinciales de la Consejería.

12. Alta y afiliación de los trabajadores a la Seguridad Social.

Toda empresa que desee contratar trabajadores asalariados deberá solicitar el alta de los mismos, antes del inicio de la prestación de servicios, en las Administraciones de la Tesorería General de la Seguridad Social.

En el caso de que el trabajador aun no esté afiliado a la Seguridad Social, dicha afiliación puede ser solicitada por el empresario o por el propio trabajador ante las Administraciones de la TGSS.

13. Contratación de trabajadores por cuenta ajena.

La contratación de trabajadores por cuenta ajena requiere, además del trámite del alta en la Seguridad Social, el registro del contrato de trabajo, firmado por las partes, en las oficinas del Servicio Andaluz de Empleo.

6.12. LEY CAMBIARIA

Desde el punto de vista del inicio de la gestión, así como desde la perspectiva de su desarrollo en el tiempo, el marco legal y las propias prácticas empresariales obligan a hacer mención explícita de los principales instrumentos de cobro y pago al servicio de las organizaciones, los cuales se analizan en el seno de la denominada ley cambiaria y del cheque (Ley 19/1985, de 16 de julio). De este modo, procederemos a estudiar la letra de cambio, el pagaré y el cheque.

6.12.1. LA LETRA DE CAMBIO

Se trata de aquel título-valor de carácter ejecutivo según el cual el librador ordena al librado que abone una determinada cantidad, en un lugar e instante también dados, al tenedor de dicho documento.

Entre sus rasgos básicos cabe destacar los siguientes:

1. La relación contractual subyacente -aquella que provoca la emisión del documento- es independiente de la propia letra.
2. El derecho de crédito incorporado al título puede transmitirse a un tercer individuo ajeno a la relación contractual subyacente.
3. Por su naturaleza, se trata de un documento válido para iniciar un procedimiento de ejecución con objeto de la reclamación del pago.
4. Por su carácter crediticio, se trata de un título apto para lograr financiación.

La letra de cambio posee una serie de requisitos formales cuyo incumplimiento invalida precisamente las ventajas derivadas de su carácter ejecutivo. Los requisitos más importantes son los siguientes: a) denominación expresa que indique "letra de cambio"; b) mandato expreso y simple del librador al librado para abonar una determinada cuantía, sin excepciones de ninguna índole; c) indicación del librado -uno o varios- que ha de pagar inexcusablemente, si bien puede girarse a la propia orden, de forma que las figuras del librador y del librado se confunden; d) indicación del vencimiento del pago a una fecha determinada, a un plazo contado a partir de la fecha, a la vista o a un plazo contado desde la vista; e) lugar donde debe efectuarse el pago; f) indicación del tomador, es decir, de quién debe recibir el pago de la letra, si bien pueden emitirse 'al portador'; g) indicación del lugar y la fecha del libramiento, y h) la firma del librador.

La aceptación de la letra supone la promesa de pago del librado al vencimiento. Cuando existen dos o más librados, podrá presentarse a cualquiera de ellos. El endoso es el medio ordinario de transmisión de la letra mediante el cual el último tenedor transmite al nuevo adquirente todos los derechos derivados del título. El pago puede garantizarse mediante aval, ya sea con carácter parcial o total.

6.12.2. EL PAGARÉ

Al igual que la letra de cambio, el pagaré es también un título cambiario en el que la figura del librador y la del librado coinciden, de modo que no subyace una orden de pago, sino una promesa del mismo que asume el librador-librado, al que se denomina 'firmante'.

Entre los requisitos básicos exigidos, se encuentran los siguientes: a) la denominación de "pagaré" expresamente escrita en el documento; b) la promesa pura y simple de abonar una determinada cuantía; c) la fecha de vencimiento y el lugar donde debe hacerse efectivo; d) el nombre del individuo al que debe hacerse el pago; e) la fecha y lugar de la firma del pagaré; f) la firma del que emite el pagaré.

6.12.3. EL CHEQUE

El cheque consiste en una orden pura y simple de pago, emitida por el emisor del documento, en el cual el librado es en todo caso una entidad de crédito que cuenta con provisión de fondos suficientes para hacer frente al pago. Normalmente, los fondos se hallan depositados en una cuenta corriente.

Los requisitos que se exigen al cheque se resumen en los siguientes: a) la denominación 'cheque' escrita en el documento; b) el mandato puro y simple de abonar una determinada cantidad de dinero; c) la razón social de la entidad de crédito que debe hacer frente al pago (librado); d) el lugar donde debe realizarse el abono; e) el lugar y la fecha de emisión del cheque; f) la firma del librador, es decir, de la persona -física o jurídica- que expide el cheque.

Este documento puede expedirse a favor de una persona o entidad determinada o al portador, siendo pagadero a la vista. En caso de impago, el tenedor puede dirigirse contra cualquiera de los firmantes, aunque no contra el librador, ya que no existe aceptación. El librador -o incluso el propio tenedor- puede 'cruzar' el cheque mediante dos barras paralelas en sentido diagonal sobre el anverso del documento, consiguiendo con ello aumentar las garantías de pago al legítimo tenedor. Para prohibir el pago en efectivo, el librador -o el tenedor- pueden escribir en el anverso del cheque la mención 'para abonar en cuenta'.

6.13. OBLIGACIONES FISCALES

Aunque en el epígrafe 6.11 se referían los pasos que deben seguirse en la constitución de una sociedad, y algunos de ellos aludían claramente a las obligaciones fiscales que se contraen con dicha iniciativa, conviene recordar aquellos que van a representar los puntos básicos en esa circunstancia, y que no son otros que los siguientes:

1. Autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Modelo 600).
2. Solicitud del Código de Identificación Fiscal (CIF) y alta en el censo correspondiente (Modelo 036).
3. Alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Como ya indicamos, y dependiendo del tipo de actividad económica y de las circunstancias que concurren en cada caso, el empresario deberá cumplimentar igualmente una serie de trámites en el Ayuntamiento de la ciudad donde radique su razón social, a saber: licencia de apertura, licencia de obras e impuesto sobre construcciones.

6.14. LEY GENERAL TRIBUTARIA

El Código Civil, en su artículo 1º, establece que las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley -haciendo referencia a toda norma jurídica escrita emanada de un ente público-, la costumbre y los principios generales del derecho. De este modo, y para el caso específico del Derecho Financiero y Tributario -encuadrado en el marco más amplio del Derecho Administrativo-, nos interesa detenernos en dos normas concretas: la reciente y esperada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (que ha venido a sustituir a la hasta entonces vigente Ley 230/1963), en su artículo 7º, y el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, de 4 de enero de 1977, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988 de 3 de septiembre, en su artículo 1º. El primero de estos preceptos contempla que los tributos -cuyo concepto lo encontramos en el artículo 2 de dicha norma- se regirán por la Constitución, los Convenios Internacionales y normas de la U.E., la propia Ley General Tributaria, las leyes propias de cada tributo, las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y las órdenes dictadas por el gobierno a través del Ministerio de Hacienda. Respecto al segundo de dichos preceptos, hay que indicar que establece a quién corresponde la administración y contabilidad de la Hacienda Pública.

Son elementos relevantes del marco fiscal de la empresa los siguientes conceptos: la obligación tributaria, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen, la cuota y la deuda tributaria. Veamos a qué nos referimos.

El nacimiento de una obligación tributaria viene determinado por la realización de un hecho imponible, si bien resulta igualmente imprescindible la cuantía de la propia obligación, pues únicamente después de haberse liquidado ésta -la cual nace del propio hecho imponible- podrá ser exigido su cumplimiento. Por su parte, el hecho imponible hace referencia al presupuesto de naturaleza jurídica o económica establecido por ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria corresponde a un sujeto pasivo; de hecho, es el sujeto pasivo -o su sustituto, en su caso- la persona obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias, normalmente en calidad de contribuyente, pudiendo tratarse de una persona física o jurídica. Veamos un ejemplo: cuando un empresario ingresa la cuota patronal en la Seguridad Social, está actuando como sujeto pasivo, mientras que cuando retiene una parte del salario al trabajador y la ingresa en la Tesorería de la Hacienda Pública -en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-, opera como sustituto del contribuyente.

Por su parte, la base imponible no es sino la expresión numérica del hecho imponible, o lo que es lo mismo, su cuantificación. Una vez practicadas las reducciones que, en su caso, legalmente se contemplen, y antes de aplicar el tipo de gravamen correspondiente, obtenemos la base liquidable.

Como se puede deducir, el tipo de gravamen responde a la expresión cifrada de la cantidad a pagar como tributo fijada por ley para cada grado o nivel de la base imponible, o bien por cada unidad o conjunto de unidades de la misma. Aplicado el tipo de gravamen a la base liquidable, resulta la denominada cuota tributaria, que da lugar a la deuda tributaria.

6.15. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Hay que destacar en primer lugar el nuevo marco normativo que ampara la regulación de este impuesto, y que viene definido por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Un texto refundido que, sobre la base de la anterior Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ha venido a agrupar y ordenar toda la normativa principal existente sobre el impuesto, amén de compilar las prolijas y diversas novedades y modificaciones introducidas en estos últimos años.

En este marco, el Impuesto sobre Sociedades (I.S.) es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, que grava la renta de las sociedades y demás personas jurídicas. Se trata de un impuesto periódico, pues en condiciones normales la obtención de renta tiene lugar de modo indefinido en el tiempo, siendo necesario fraccionar el hecho imponible en diferentes períodos -impositivos-, en cada uno de los cuales se origina la obligación de contribuir.

El I.S. no ha sido objeto de una armonización europea -como ha ocurrido con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)-, si bien el Derecho derivado de la Unión Europea contempla aspectos parciales de dicha tributación, como, por ejemplo, las cuentas anuales. No obstante, la exigencia no es uniforme en todo el territorio nacional, ya que nos encontramos con regímenes especiales por razón del territorio. Estos son: el concierto económico con el País Vasco, el convenio con Navarra y el convenio con Canarias, Ceuta y Melilla.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades establece una serie de supuestos que no constituyen renta, entre otros destacar:

- Las reducciones de capital cuya finalidad no sea la de devolver aportaciones.
- La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias, para la sociedad adquirente. A través de una amortización de acciones, el único que obtiene algún beneficio o pérdida es el socio, quien verá aumentar o disminuir el valor teórico de sus acciones.
- La entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro de Bienes de Interés General, en tanto que tales entregas tengan por objeto el pago de deudas tributarias.

Aunque el hecho imponible de obtención de renta -cualquiera que sea su origen- genera el nacimiento de este tributo, no todas las entidades jurídicas están sometidas al impuesto de forma idéntica. Así, por ejemplo, el Estado; las Comunidades Autónomas; las entidades locales; los organismos autónomos del Estado, de las CC.AA. y de las entidades locales; el Banco de España; las Reales Academias oficiales y las instituciones análogas en el ámbito autonómico; el Instituto de España; los fondos de garantía de depósitos; los fondos de garantía de inversiones, etc., están exentos en su totalidad. Es decir, la totalidad de la renta que obtienen queda exonerada del impuesto. A su vez, existen determinadas entidades para las que se establece una exención parcial, quedando sometidas al impuesto exclusivamente determinadas rentas de las que se obtienen (ejemplo: entidades sin ánimo de lucro o colegios profesionales).

La personalidad jurídica, como ya hemos dado a entender, sirve de criterio para determinar el sujeto pasivo del IS, salvo las sociedades civiles, a las que les resulta aplicable el mismo régimen que a las comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica, esto es, el régimen especial de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Excepción a ello son las sociedades agrarias de transformación (SAT), que sí van a tributar por el IS.

La base imponible está constituida por la renta obtenida en el período impositivo, minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Su determinación parte del resultado contable, si bien no tienen por qué coincidir -criterios contables versus criterios fiscales-.

No obstante, el impuesto grava la renta de cada ejercicio separadamente, estableciendo la ley como regla general el principio del devengo. El período impositivo -que no tiene por qué solaparse con el año natural- coincidirá con el ejercicio económico de la sociedad, aunque no podrá exceder, en ningún caso, de doce meses.

Como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, se ha producido una rebaja en el tipo de gravamen aplicable en este impuesto, con el siguiente detalle:

- Hasta el 31 de diciembre de 2006 el tipo general aplicable en el Impuesto sobre Sociedades ha sido del 35%.
- El tipo general de gravamen queda fijado en el 32,5% para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007.
- Este tipo general se reducirá hasta el 30% para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

Tipos de gravamen especiales

A) Tipo del 40%.

Hasta el 31 de diciembre de 2006 se aplicaba un tipo de gravamen especial del 40% a las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos según lo establecido en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos. Aunque este tipo era del 35% para las actividades de refino y cualquier otra diferente a las de exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos.

A partir del 1 de enero de 2007 este tipo de gravamen queda también reducido:

Al 37,5% para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007

Al 35% a para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008

B) Tipo del 25% Resulta aplicable a:

- Las mutuas de seguros generales, a las entidades de previsión social y a las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la materia.
- Las sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento, inscritas en el Registro Especial del Banco de España.
- Las sociedades cooperativas de crédito y a las cajas rurales, excepto en lo relativo a los resultados extracooperativos que tributan al tipo general.
- Los colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores y partidos políticos.
- Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

C) Tipo del 20%.

Resulta aplicable a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributan al tipo general.

D) Tipo del 10%.

Tributarán al 10% las entidades a las que sea aplicable el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En particular, se aplicará a las fundaciones inscritas en el registro correspondiente, y a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

E) Tipo del 1 %.

Resulta aplicable a:

a) Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea como mínimo de 100.

b) Los fondos de inversión de carácter financiero, siempre que el número de partícipes requerido sea como mínimo de 100.

c) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, siempre que el número de accionistas o partícipes sea como mínimo de 100, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento, y además, las viviendas, las residencias estudiantiles y las residencias de la tercera edad, representen conjuntamente y en los términos reglamentarios, al menos el 50% del activo. La aplicación de este tipo de gravamen reducido, requerirá que los bienes inmuebles integrantes del activo de dichas instituciones de inversión colectiva, no fueran enajenados hasta que no hubiera transcurrido un período de, al menos, tres años desde su adquisición, salvo autorización expresa de la CNMV, de forma tal que, el incumplimiento de estos requisitos, daría lugar a su tributación por el tipo general. Por otra parte, el Reglamento del impuesto permite la aplicación provisional del tipo del 1 % a las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria de nueva creación, siempre y cuando alcanzaran el porcentaje de participación anteriormente mencionado en un plazo de dos años desde su inscripción en el registro pertinente de la CNMV.

d) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria que, además de cumplir los requisitos establecidos para las entidades referidas en el punto anterior y previa comunicación a la Administración Tributaria del inicio de su actividad, desarrollen la actividad de promoción exclusiva de viviendas destinadas a su arrendamiento y cumplan, además, las siguientes condiciones:

1. Que las inversiones en inmuebles afectas a la actividad de promoción inmobiliaria, no superen el 20% del total del activo de la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria.
2. Que la actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada uno de los inmuebles adquiridos o promovidos.

3. Que los inmuebles derivados de la actividad de promoción, permanezcan arrendados u ofrecidos en arrendamiento por la sociedad o fondo de inversión inmobiliario por un período mínimo de siete años computable desde la fecha de terminación de la construcción.

Al igual que en el caso anterior, la transmisión de tales inmuebles antes del transcurso del período mínimo indicado, determinará la tributación de la renta derivada de dicha transmisión por el tipo general de gravamen.

- e) El fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

F) Tipo del 0%.

Se aplicará a los fondos de pensiones regulados por el texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.

La cuota íntegra es, como sabemos, la cuantía resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen correspondiente. Sobre la cuota íntegra es posible aplicar una serie de deducciones (por doble imposición y por determinadas actividades e inversiones), así como un conjunto de bonificaciones, obteniéndose la denominada cuota líquida, que bajo ningún concepto puede tener signo negativo.

Se establece una reducción gradual de las deducciones en la cuota íntegra por la realización de determinadas actividades, hasta su eliminación en 2011, 2012 y 2014 con las siguientes especialidades:

Actividades de I+D+it. Se mantiene este incentivo fiscal y se complementa con bonificaciones para el personal investigador. En 2011 se evaluará el funcionamiento de este sistema.

Ejercicio 2007, los porcentajes de deducción resultan de multiplicar los actuales (30, 50, 20 y 10%) por el coeficiente 0,92.

Ejercicio 2008 y siguientes: los porcentajes de deducción resultan de multiplicar los actuales (30, 50, 20 y 10%) por el coeficiente 0,85.

Incentivo alternativo desde 2007: bonificación 40% cuotas Seguridad Social del personal investigador, incompatible con la deducción fiscal.

Deducción por creación de empleo trabajadores minusválidos: se mantienen indefinidamente.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Se mantiene indefinidamente con las siguientes particularidades:

- Deducción del 12% (14,5% en 2007) sobre la plusvalía obtenida, con lo que la tributación efectiva se sitúa en el 18%.

- Activos inmovilizado material o inmaterial así como los valores representativos de participación en el capital o en fondos propios que otorguen una participación mayor o igual al 5%, transmitidos afectos a actividades económicas y en funcionamiento un año antes transmisión.
- No son aptos los valores transmitidos o reinvertidos que no otorguen participación en el capital, participaciones en entidades no residentes cuyas rentas no puedan acogerse al régimen de exención, que sean representativos de IICC financieras, o de entidades dedicadas a la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario, o de entidades cuya mayor parte de su activo no sea inmovilizado material, inmaterial o participaciones de más del 5% del capital de otras entidades.
- No se considera realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad de un mismo grupo o se realice mediante operaciones acogidas al régimen especial de concentración realizadas entre entidades de un mismo grupo.
- Si la reinversión se realiza en la adquisición de valores, estos no generan derecho a practicar cualquier otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra.
- Las rentas procedentes de transmisiones que se hayan integrado en la base imponible del ejercicio 2006 y anteriores, la deducción se regula según el régimen actualmente vigente, cualquiera que sea el período impositivo en que se practique la deducción (deducción del 20% por lo que la tributación efectiva será del 15%).

Deducción por **actividades exportadoras**. El porcentaje de deducción en cada uno de estos ejercicios del 2007 al 2010 es: 12, 9, 6 y 3%, respectivamente.

Deducciones **sector cultural**. Se van suprimiendo de la misma forma gradual que la bonificación por actividades exportadoras de libros y películas hasta su eliminación en 2014.

Resto actividades. Los incentivos se irán reduciendo de manera gradual un 20% anual hasta su desaparición en 2011.

De la cuota líquida se deducen, antes de pagar el impuesto, los pagos fraccionados realizados y las retenciones y los ingresos a cuenta soportados durante el ejercicio. Cuando la suma de los pagos a cuenta deducibles de la cuota líquida sea superior a ésta, se procederá a devolver de oficio el exceso.

6.16. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

A diferencia del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo que recae sobre el consumo, esto es, los destinatarios del mismo son los compradores o consumidores finales de aquellos productos y servicios que se comercializan en el mercado. El hecho imponible que da origen a este impuesto radica en la entrega o prestación de servicio realizada por un empresario o por un profesional.

Sin embargo, es conveniente aclarar que la finalidad que persigue dicho tributo no consiste en gravar a los empresarios y profesionales intervinientes en la transacción comercial -los cuales actúan de meros intermediarios y recaudadores ante la Hacienda Pública-, sino a la otra parte de la relación, es decir, al comprador o consumidor final. De hecho, la regulación del impuesto contempla un sistema de deducción de cuotas soportadas por aquéllos en sus compras, suministros, servicios de terceros, etc., relacionados con su actividad económica.

Entre las características más sobresalientes del IVA, cabe destacar las siguientes: impuesto indirecto, pues no grava la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino los actos de consumo; no es personal ni objetivo, ya que no tiene en cuenta las circunstancias personales; el tipo aplicable es fijo, si bien presenta tres grados: general, 16%; reducido, 7%, y muy reducido, 4%; es instantáneo, es decir, el hecho imponible es un acto aislado, aunque su liquidación sea periódica; el tributo recae sobre la cifra de negocio; es general y plurifásico -no acumulativo-. El IVA se aplica en todo el territorio nacional, salvo Canarias, Ceuta y Melilla.

Como hemos apuntado, el hecho imponible responde a tres tipos de operaciones sujetas: entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito de una actividad económica concreta, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones. Veamos a qué nos referimos.

1. **Entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito de una actividad económica concreta.** Si un empresario vende el producto que habitualmente comercializa, dicho acto está sujeto a IVA. Incluso si revende un equipo informático que adquirió hace algunos años y que ha sido empleado para la contabilización administrativa de sus operaciones comerciales, se trataría también de un elemento afecto, aunque no venda ordenadores de modo habitual. Por el contrario, si el mismo empresario vende su coche particular para adquirir otro, la entrega de aquél no está sujeta a IVA, pues no se trata de un elemento afecto a la actividad económica.

Se entiende por "entrega de bienes" la puesta a disposición de bienes corporales, físicos o tangibles, incluyendo ciertas operaciones que se encuentran asimiladas por la ley, tales como el autoconsumo de bienes en los supuestos contemplados por la ley.

Por su parte, la "prestación de servicios" aglutina los siguientes supuestos: el ejercicio de profesión independiente; el arrendamiento de bienes, industria o negocio con o sin opción de compra; las cesiones de uso o disfrute de bienes; las cesiones de derechos de autor, licencias, patentes, etc.; las obligaciones de hacer y no hacer por contratos de exclusiva; las prestaciones que no se consideren entregas de bienes; los traspasos de locales; los transportes; los servicios de restauración, hostelería, etc.; los seguros, reaseguros y capitalizaciones; las prestaciones de hospitalización; los préstamos y créditos en dinero; el derecho a emplear instalaciones deportivas o recreativas; la explotación de

ferias y exposiciones, y las operaciones de mediación entre comitente y comisionista 'en nombre ajeno'.

Entre las principales operaciones no sujetas se encuentra la transmisión de todo el patrimonio empresarial o profesional, siempre que se transmita a un único adquirente y que éste continúe con la actividad, o a varios adquirentes que igualmente continúen con la actividad pero siempre que tal transmisión haya sido por causa de muerte; la entrega gratuita de muestras de mercancías sin valor comercial; los servicios de demostración gratuitos; las entregas gratuitas de objetos publicitarios; los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa; los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por sus socios, así como los prestados al resto de las cooperativas por sus socios de trabajo; el autoconsumo de bienes y de servicios en los supuestos no contemplados; las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por entes públicos en operaciones realizadas con contraprestación de naturaleza tributaria; las concesiones y autorizaciones administrativas; los servicios prestados a título gratuito y con carácter obligatorio; las operaciones efectuadas por las comunidades de regantes, y la entrega de dinero a título de contraprestación.

2. **Adquisiciones intracomunitarias.** Se refiere a la compra de bienes que proceden de otros Estados miembros de la CEE y que han sido transportados a nuestro territorio cumpliendo los siguientes requisitos: a) se obtiene el poder de disposición; b) el vendedor es un empresario o profesional de un Estado miembro; c) el comprador es igualmente un empresario, profesional o persona jurídica que no opera como tal y que pertenece a otro Estado miembro; d) el hecho imponible responde a bienes muebles tangibles, con carácter oneroso; e) han sido expedidos o transportados por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los dos primeros, y con destino al territorio de aplicación del impuesto -el del adquirente- desde otro Estado miembro.
3. **Importaciones de bienes.** Se encuentran sujetas las entradas de bienes a nuestro territorio procedentes de terceros países (importación de bienes), con independencia de la finalidad y la condición del importador, es decir, que sea empresario o particular. Hemos de resaltar que a efectos del IVA Ceuta, Melilla y Canarias son considerados países terceros.

Frente a las operaciones sujetas, hay que hacer mención a las operaciones exentas del impuesto. Así en el IVA podemos distinguir dos tipos de exenciones: exenciones plenas, que son aquellas exenciones que suponen la no tributación de la entrega del bien o de la prestación del servicio (no se puede repercutir o "cobrar" IVA), pero en las que se permite al empresario o profesional deducir el IVA soportado ("pagado") en sus adquisiciones de bienes y servicios. Se refiere esta exención exclusivamente a dos tipos de operaciones: entregas intracomunitarias y exportaciones de bienes. A su vez, tenemos las llamadas exenciones limitadas en las que a

diferencia de las plenas y coincidiendo en la no tributación de la entrega del bien o prestación del servicio, no se permite la deducción del IVA soportado (“pagado”) en las adquisiciones de bienes y servicios. Se trata de las operaciones recogidas en el art. 20 de la Ley reguladora del impuesto (actividades sanitarias, asistenciales, culturales, deportivas, docentes, determinadas operaciones inmobiliarias, etc.).

El devengo del impuesto en la entrega de bienes y en las adquisiciones intracomunitarias tiene lugar cuando éstos se encuentren a disposición del adquirente, mientras que en la prestación de servicios nace una vez tengan éstos lugar. Por su parte, y para el caso de las importaciones, el devengo se produce en el mismo instante en que se lleva a efecto la solicitud de importación en la aduana.

Para calcular la base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios es necesario tener en cuenta no sólo el precio del bien o del servicio prestado, sino una serie de conceptos, a saber: comisiones, portes, transportes, seguros, primas y cualquier otro crédito a favor de quien realice la entrega o servicio; subvenciones vinculadas al precio de las operaciones sujetas; tributos y gravámenes que recaigan sobre la operación, incluyendo los impuestos especiales; importe de los envases y embalajes cargados a los destinatarios de las operaciones, y cuantía de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones como contraprestación de las mismas. Por el contrario, otros conceptos no son incluidos en dicha base imponible: las cantidades recibidas a modo de indemnización que no son compensación de las operaciones sujetas, los descuentos y bonificaciones previas o simultáneas a la operación que conste en la factura, y, finalmente, los suplidos.

Cuando la contraprestación de la operación no es dineraria, sino en especie, la base imponible será el valor de mercado del bien que se entrega. En caso de que una parte de la contraprestación sea dineraria y la otra en especie, la base imponible resultará de sumar la parte dineraria recibida y el valor de mercado del bien que se recibe, aunque siempre que de esta operación resulte una cuantía mayor que de aplicar únicamente el valor de mercado del bien que se entrega.

Respecto a los sujetos pasivos de IVA en el marco de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, adoptan tal consideración dos figuras: por un lado, los empresarios y profesionales que realicen entregas o presten servicios sujetos, y, por otro, aquéllos para quienes se realicen operaciones sujetas a gravamen, en los supuestos que contempla la ley. Desde el punto de vista de las adquisiciones intracomunitarias, el sujeto pasivo es aquél que realiza dicha operación bien por haber traído los bienes, bien por haber facilitado el número de identificación fiscal a efectos de IVA. Finalmente, en cuanto a las importaciones, la figura del importador (destinatario de los bienes) asume el papel protagonista de sujeto pasivo.

Existe obligación por parte del sujeto pasivo de repercutir la cuota de IVA sobre el destinatario de las operaciones gravadas. Por su parte, el destinatario tiene la obligación de soportar la cuota repercutida. La repercusión ha de realizarse

expresamente; en caso contrario, significa que no se ha efectuado ésta, salvo que se indique la mención "IVA incluido". No obstante, conviene indicar una excepción a esta norma: si el destinatario de la operación es un ente u organismo público, se entiende que, al recibir propuestas de sus proveedores y suministradores (sujetos pasivos), éstos han incluido el IVA en el importe de las mismas.

En cuanto a las cuotas deducibles, los requisitos para ejercer el derecho a la deducción son de tipo subjetivo y de naturaleza formal. Entre los primeros destaca el hecho de ser empresario y haber iniciado la realización efectiva de la actividad si bien se estipula, permitiéndose, un régimen para la deducibilidad de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad económica. Entre los segundos, sobresale la condición indispensable de que el sujeto pasivo tenga en su poder la factura correspondiente o, en su defecto, el documento comprobante equivalente. Los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas soportadas en las siguientes operaciones:

1. Por las repercusiones que les realicen otros sujetos pasivos en sus entregas de bienes o en sus prestaciones de servicios.
2. Las cuotas pagadas por los sujetos pasivos en las importaciones de bienes.
3. Operaciones de autoconsumo por cambio de afectación.
4. Las cuotas pagadas por inversión de sujeto pasivo.
5. Las cuotas abonadas por adquisiciones intracomunitarias.

Para que estas cuotas soportadas sean deducibles, es preciso que los servicios prestados o los bienes adquiridos se empleen en la realización de operaciones sujetas y operaciones exentas relacionadas con el comercio exterior (que como vimos son las que permiten la deducción del 100%). Como excepción a esta norma general hay que indicar que no serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes que no se afecten directamente y exclusivamente a la actividad del sujeto pasivo, así como aquellas expresamente contempladas en la ley. Ejemplo: un empresario titular de un negocio de imprenta no podrá deducirse la cuota de IVA soportada por la compra de un piano, porque raramente podrá afectar este bien a su actividad económica.

Cuando un sujeto pasivo efectúe actividades en varios sectores diferenciados, deberá aplicar el régimen de deducciones respecto a cada uno de ellos de modo independiente. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad en un solo sector, lleve a cabo conjuntamente actividades que originen el derecho a deducir y otras que no lo originen o que reciban subvenciones que no formen parte de la base imponible del IVA. Por ejemplo, una firma que se dedica a la consultoría empresarial opera en el sector concreto de las oficinas de farmacia y desarrolla principalmente dos tipos de actividades: una en el ámbito de las investigaciones comerciales, estudios de mercado y planes de marketing, y otra eminentemente formativa para los farmacéuticos y empleados de éstos. Es aplicable la regla de prorrata por cuanto la primera está sujeta a IVA, mientras que la segunda se encuentra exenta del mismo.

Finalmente debe apuntarse que el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, establece una serie de obligaciones en lo concerniente a la facturación y con indudable importancia en el ámbito de la regulación del IVA. De este modo, la emisión de una factura implica concretar una serie de elementos, o requisitos de obligada observancia y entre los que destacan la consignación del número de la factura y su serie, teniendo que ser la numeración correlativa; la identificación del expedidor y del destinatario, concretamente nombre o razón social, número o código de identificación fiscal y domicilio; la descripción de la operación y contraprestación total, pues con estos datos es posible estimar el tipo de gravamen; el lugar y la fecha de emisión, etc.

6.17. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: ESTIMACIÓN DIRECTA Y ESTIMACIÓN OBJETIVA

Actualmente, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) está regulado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), así como por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 1 775/2004, de 30 de julio (RIRPF) en todo lo que no se oponga a la ley anterior.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un tributo directo que grava todos los ingresos o rentas de un contribuyente, y que en la actualidad encuentra su regulación en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF, que al igual que para el IS, ha venido a compilar y agrupar las diferentes novedades y modificaciones operadas sobre el impuesto estos últimos años, acabando con la dispersión existente. Pues bien, el importe o cuantificación de los ingresos o rentas obtenidos por el contribuyente representa la base imponible del impuesto. A diferencia de otros, es posible diferenciar en el marco de este impuesto y para los rendimientos derivados de la realización de actividades económicas dos regímenes de determinación del rendimiento neto: régimen de estimación directa-que a su vez conlleva una modalidad normal y otra simplificada, en la que se amplían los conceptos de gastos deducibles- y régimen de estimación objetiva, o también conocido como régimen de “módulos”. Veamos qué notas diferencian a cada uno de estos regímenes.

6.17.1. ESTIMACIÓN DIRECTA: MODALIDAD NORMAL

Se aplica con carácter general a empresarios y profesionales que no estén acogidos a la modalidad simplificada (fundamentalmente por tener una cifra de negocios superior a 600.000 euros anuales) ni a la estimación objetiva. En general, el cálculo del rendimiento (beneficio fiscal) se obtiene por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, determinados unos y otros en virtud de las normas del Impuesto sobre Sociedades (IS), hacia las que existe una expresa remisión por la normativa del IRPF.

En esta modalidad destacan los incentivos y estímulos a la inversión empresarial del I.S. y a la creación de empleo; en particular, podrán aplicar la normativa sobre entidades de reducida dimensión, con los beneficios que le son propios.

Es el régimen general. Consiste en determinar la renta real y cierta obtenida por el sujeto pasivo por la diferencia entre los ingresos y gastos computables.

Buscando la coordinación y coherencia con el impuesto sobre sociedades, la LIRPF establece que "el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del impuesto sobre sociedades..." y teniendo en cuenta, además, algunas reglas especiales.

$$\begin{aligned} & (+)\text{Ingresos} \\ & (-)\text{(Gastos)} \\ & (-)\text{(Reducciones)} \\ & (=)\text{Rendimiento neto reducido} \end{aligned}$$

1. Ingresos computables

Las peculiaridades que en materia de ingresos establece la LIRPF son:

a) Cesiones gratuitas a terceros y autoconsumo de bienes y servicios. Constituye ingreso el valor de mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad que se cedan o presten a terceros de forma gratuita y se destinen al consumo propio.

b) Contraprestaciones notoriamente inferiores al valor normal en el mercado. Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, la diferencia entre dicha contraprestación y el valor normal en el mercado constituye ingreso.

c) Ganancias y pérdidas generadas por elementos afectos a la actividad. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirán alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

2. Gastos deducibles.

Las peculiaridades que en materia de gastos establece la LIRPF son:

a) No tendrán la consideración de gastos deducibles. Las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional (sin perjuicio de la posible reducción de la base imponible general), salvo las cantidades abonadas en

virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando actúen como alternativas al Régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales.

Un contribuyente que ejerce de abogado en su despacho profesional y satisface 4.800 euros anuales por la mutualidad de la abogacía, siendo ésta la alternativa al Régimen de autónomos de la Seguridad Social, podrá deducir como gasto de su actividad 4.500 euros (límite máximo de la cuota de la mutualidad).

b) Tendrán la consideración de gasto deducible. Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su calificación profesional y trabajo desempeñado (dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo).

El señor Hernández es titular de un comercio al por menor de venta de calzado. Su cónyuge le ayuda esporádicamente, recibiendo a cambio los pares de zapatos que necesita para su uso personal. El hijo mayor del matrimonio, de 17 años, es contratado por su padre, con quien convive, como trabajador en prácticas durante el verano, abonándole 450 euros al mes. Las retribuciones coinciden con las normales de mercado.

En este caso, la retribución del cónyuge, al no mediar contrato laboral ni afiliación al Régimen general de la Seguridad Social, no tiene la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad. La retribución del hijo es gasto deducible para la actividad, por 450 euros, que es la normal de mercado, y rendimiento del trabajo para el hijo por 450 euros, que es la retribución estipulada.

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado, y podrá deducirse la correspondiente a este último a falta de aquélla (dichas cantidades se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores).

Don Indalecio es titular de una actividad de venta al por menor de calzado y desarrolla su actividad en un local propiedad de su esposa, quien lo

heredó de sus padres (privativo), sin mediar contrato de arrendamiento. El precio normal en el mercado es de 9.000 euros. Además, disponen de un local de propiedad común como almacén, por el que paga a su esposa 3.000 euros en concepto de alquiler. Precio normal en el mercado, 6.000 euros.

En este caso, por el local privativo del cónyuge podrán deducirse 9.000 euros de los ingresos íntegros de la actividad, aunque no exista estipulación contractual (9.000 euros tendrán la consideración de rendimiento de capital inmobiliario para el cónyuge). Local común de ambos cónyuges, no cabe computar gastos por su cesión en alquiler, ni rendimiento para el cónyuge, al tratarse de un bien común.

c) Beneficios de las empresas de reducida dimensión. El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una serie de beneficios fiscales para las empresas de reducida dimensión, es decir, aquellas que en el ejercicio anterior hubieran tenido una cifra de negocios inferior a ocho millones de euros.

Estos beneficios (libertad de amortización asociada a la creación de empleo, libertad de amortización para inversiones de escaso valor, amortización acelerada del inmovilizado material e inmaterial, provisión global por insolvencias de deudores, amortización acelerada en caso de reinversión, mayor deducción en arrendamiento financiero) serán de aplicación en el IRPF siempre que el contribuyente no supere la cifra de negocios mencionada anteriormente para el conjunto de sus actividades económicas.

3. Normas sobre elementos patrimoniales afectos a la actividad.

Los elementos patrimoniales afectos a una actividad son los utilizados exclusivamente en la actividad económica del contribuyente (inmuebles, elementos de transporte, maquinaria...) y necesarios para el desarrollo de la misma, con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.

Si un matrimonio en régimen económico de gananciales adquiere un local y lo destina al desarrollo de la actividad de la que es titular uno de los cónyuges, los gastos del local se imputan por completo a la actividad, ya que es un elemento totalmente afecto. El otro cónyuge, no titular de la actividad, no genera renta por la titularidad compartida del local.

No serán elementos patrimoniales afectos:

- Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y la cesión de capitales a terceros (acciones, obligaciones, letras...).
- Los que no se hagan figurar en la contabilidad o en los registros obligatorios correspondientes.

- Los que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea "accesoria y notoriamente irrelevante", es decir, se destinen al uso privado "en días u horas inhábiles". Esta regla de excepción no será de aplicación cuando se trate de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos: los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación, los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad (arrendamiento).

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que se utilice en la misma. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales "indivisibles".

Un profesional independiente, que dedica dos habitaciones de su vivienda habitual, las cuales suponen el 25% de la superficie total de ésta, a despacho profesional, podrá computar como gasto deducible los gastos del inmueble (IBI, amortización, reparaciones...) en la proporción del 25%, ya que se trata de un elemento patrimonial "divisible", en el que una parte del mismo es "susceptible de aprovechamiento separado independiente del resto".

4 Reducciones

1. El 40% de los rendimientos netos correspondientes a rentas generadas en más de dos años, así como aquellas que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo (por ejemplo, las subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables). No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

2. En las actividades económicas en las que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúe a única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Que el conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no exceda del 30% de sus rendimientos íntegros declarados.

- Que se cumplan durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.
- Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo.
- Que al menos el 70% de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

El rendimiento neto se minorará en las cuantías siguientes, sin que el saldo pueda resultar negativo:

- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.000 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales.

Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de actividades económicas podrán minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.200 euros anuales. Dicha reducción será de 7.100 euros anuales para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva una actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Entre las obligaciones contables y registrales, cabe destacar que varían en función de la actividad, distinguiéndose los siguientes supuestos:

1. Actividades empresariales de carácter mercantil. Es obligatorio llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio -libros diario, de inventario y cuentas anuales-, así como legalizar los libros en el Registro Mercantil.
2. Actividades empresariales que no tengan carácter mercantil. Sólo deben llevarse los libros-registro de ingresos y ventas, de gastos y compras y de bienes de inversión.
3. Actividades profesionales. Son obligatorios los libros-registro de ingresos, de gastos, de bienes de inversión y de provisión de fondos y suplidos.

6.17.2. ESTIMACIÓN DIRECTA: MODALIDAD SIMPLIFICADA

La modalidad simplificada del régimen de estimación directa es un sistema alternativo a la modalidad normal de la estimación directa. Se caracteriza por la reducción de las obligaciones formales (libros) y la simplificación del cómputo de algunos gastos (especialmente aquellos que según las reglas generales tendrían mayores exigencias contables).

- (+) Ingresos computables
- (-) (Gastos deducibles)
- (=) Rendimiento neto previo
- (-) (5% Rendimiento neto previo)
- (-) (Reducciones)
- (=) Rendimiento neto reducido

A) Ámbito de aplicación. Esta modalidad será de aplicación a las actividades económicas desarrolladas por personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que todos sus miembros sean personas físicas, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que no determinen el rendimiento neto de las mismas por el régimen de estimación objetiva
- Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de todas sus actividades económicas, en el ejercicio anterior, no supere los 600.000 euros anuales. La exclusión de la modalidad simplificada, por superar el límite o realizar una actividad en otro régimen, supondrá que, el sujeto pasivo determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal del régimen de estimación directa.
- Que no se haya renunciado a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. La renuncia a la modalidad simplificada deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto o al inicio de la actividad (modelo 036). Tendrá efectos para un período mínimo de tres años y supondrá que el sujeto pasivo determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas, por la modalidad normal.

B) Determinación del rendimiento neto reducido.

1. Ingresos computables.

Son ingresos computables los que tengan la consideración de ingresos de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y normas de desarrollo, entre ellos:

- Ingresos por ventas de bienes y servicios.
- Subvenciones.
- Ingresos financieros.
- Trabajos realizados para el propio inmovilizado.
- Indemnizaciones.

Al igual que en la modalidad normal, las peculiaridades que en materia de ingresos establece la LIRPF son:

- Cesiones gratuitas a terceros y autoconsumo de bienes y servicios. Constituye ingreso el valor de mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad que se cedan o presten terceros de forma gratuita y se destinen al consumo propio.
- Contraprestaciones notoriamente inferiores al valor normal en el mercado. Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, la diferencia entre dicha contraprestación y el valor normal en el mercado constituye ingreso.
- Ganancias y pérdidas generadas por elementos afectos a la actividad. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas.

2. Gastos deducibles.

Son gastos deducibles los considerados como gastos de acuerdo con el Código de Comercio y normas de desarrollo, que estén debidamente justificados, entre ellos:

- Gastos de personal.
- Compras consumidas.
- Trabajos, suministros y servicios exteriores.
- Gastos financieros.
- Tributos.
- Amortizaciones.

Las peculiaridades, en estimación directa simplificada, que en materia de gastos establece la LIRPF son:

a) No tendrán la consideración de gastos deducibles:

- Las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional (sin perjuicio de la posible reducción de la base imponible general), salvo las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando actúen como alternativas al Régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales.
- Las provisiones establecidas con carácter general en el impuesto sobre sociedades (dudoso cobro, cartera de valores, garantías...), ni tampoco la establecida con carácter especial para las empresas de reducida dimensión (provisión global de dudoso cobro).

b) Tendrán la consideración de gasto deducible:

- Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él trabajen habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado (dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo).
- Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado, y podrá deducirse la correspondiente a este último a falta de aquélla (dichas cantidades se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores).

c) Beneficios de las empresas de reducida dimensión. Estos beneficios serán aplicables a todos los contribuyentes que determinen su rendimiento neto en estimación directa simplificada, ya que el límite de operaciones netas en esta modalidad (600.000 euros) es inferior a los ocho millones de euros requeridos para tener la condición de empresa de reducida dimensión.

Por tanto, se podrán aplicar las siguientes normas:

- Libertad de amortización asociada a la creación de empleo. Los elementos de inmovilizado material nuevos gozarán de libertad de amortización, siempre que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores y dicho incremento se mantenga 12 meses más. La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse de esta libertad de amortización será la que resulte de multiplicar 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor. Los elementos de inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros.
- Amortización acelerada del inmovilizado material. Los elementos de inmovilizado material nuevos podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por dos el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización.
- Amortización acelerada en caso de reinversión. Los elementos de inmovilizado material en los que se materialice la reinversión podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por tres el coeficiente de amortización lineal máximo.
- Arrendamiento financiero. Será deducible el importe satisfecho por recuperación del coste del bien con el límite que resulte de multiplicar por tres la amortización practicada según tablas.

d) Especialidades en amortizaciones. Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortización aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de marzo de 1998.

e) Gastos de difícil justificación. El conjunto de las provisiones y los gastos de difícil justificación se sustituyen por la aplicación de un porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto previo (diferencia entre ingresos y gastos).

3. Normas sobre elementos patrimoniales afectos a la actividad.

Al igual que en la modalidad normal, son los utilizados exclusivamente en la actividad económica del contribuyente (inmuebles, elementos de transporte, maquinaria...) y necesarios para el desarrollo de la misma, con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, existiendo las mismas exclusiones y restricciones.

4. Reducciones

a) El 40% de los rendimientos netos correspondientes a rentas generadas en más de dos años, así como aquellas que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo (por ejemplo, las subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables).

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

b) En las actividades económicas en las que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúe a única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Que el conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no exceda del 30% de sus rendimientos íntegros declarados.
- Que se cumplan durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.
- Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo.
- Que al menos el 70% de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

El rendimiento neto se minorará en las cuantías siguientes, sin que el saldo pueda resultar negativo:

La forma jurídica de la empresa

a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.000 euros anuales.

c) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales.

Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de actividades económicas podrán minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.200 euros anuales. Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva una actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Esta segunda reducción será incompatible con el porcentaje del 5% de gastos de difícil justificación.

Un empresario que determina el rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa simplificada ha tenido en el año unos ingresos de 120.000 euros y unos gastos generales justificados de 30.000 euros, además tiene insolvencias por 12.000 euros.

Para determinar el rendimiento neto no se tendrá en cuenta la insolvencia, siendo los gastos deducibles 30.000 euros, pero se suplirá minorando un 5% el rendimiento neto $(120.000 - 30.000) \times 95\% = 85.500$ de rendimiento neto definitivo.

*Si la totalidad de operaciones se efectúa a única persona no vinculada con el empresario, éste cumple todas las obligaciones formales reglamentarias, no percibe rendimientos del trabajo en el período impositivo y al menos el 70% de los ingresos están sujetos a retención o ingreso a cuenta, se podrá aplicar la reducción del artículo 32.2, en cuyo caso no se podrá aplicar la minoración del 5%.
 $120.000 - 30.000 - 2.600 = 87.400$ euros.*

Se aplica a los empresarios y profesionales cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. Sus actividades no se encuentran acogidas a estimación objetiva.
2. En el ejercicio anterior, el importe neto de la cifra de negocio (ingresos ordinarios) para el conjunto de las actividades que desarrolló el contribuyente no debió superar los 600.000 euros anuales. Así, en el primer año de

la actividad no se tomará en consideración el requisito de la cifra de negocio, de modo que un individuo se someterá a esta modalidad si procede y no se renuncia a la misma.

3. No se haya renunciado a su aplicación.
4. Ninguna de las actividades que ejerce el contribuyente se encuentra en la modalidad normal.

No obstante, es posible ejercer la renuncia, la cual se lleva a efecto mediante la declaración censal (modelo 036) y durante el mes de diciembre anterior al año natural en que debe surtir efecto. En caso de inicio de la actividad, la renuncia debe efectuarse antes del inicio de la misma. En cualquier caso, la renuncia tendrá efectos por un período mínimo de tres años; transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente en los sucesivos años, salvo que se revoque en la fecha anteriormente descrita, el mes de diciembre anterior.

Como consecuencia de la exclusión y de la renuncia, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades en estimación directa normal.

En general, el rendimiento neto se obtiene según las normas del IS -ingresos menos gastos-, aunque se tengan en cuenta las siguientes especialidades:

1. Las amortizaciones del inmovilizado material se practican de forma lineal, en función de una tabla de amortización simplificada específica para esta modalidad.
2. Las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantifican en un cinco por ciento del rendimiento neto.

Respecto a las obligaciones contables y registrales, éstas varían en función del tipo de actividad, pudiéndose distinguir dos supuestos:

1. Actividades empresariales. Deben llevarse los libros-registro de ingresos y ventas, de gastos y compras, y de bienes de inversión.
2. Actividades profesionales. Son obligatorios los libros-registro de ingresos, de gastos, de bienes de inversión y de provisiones de fondos y suplidos.

Debe indicarse finalmente que, con carácter general, los contribuyentes en estimación directa, sea cual sea la modalidad, deberán realizar cuatro pagos fraccionados trimestrales, cumplimentando el denominado modelo 130, a cuenta del I.R.P.F. No obstante, los contribuyentes que ejercen actividades agrícolas o ganaderas y los profesionales no están obligados a efectuar pagos fraccionados si en el año natural anterior al menos el setenta por ciento de los ingresos procedentes de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

El importe de cada uno de dichos pagos se calculará de la siguiente forma:

1. Actividades empresariales. En general, el veinte por ciento del rendimiento neto obtenido desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiera el pago. Del importe resultante se deducirán los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo año, así como las retenciones soportadas si se trata de una actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles.
2. Actividades agrícolas y ganaderas. El dos por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. De la cuantía resultante se detraerán las retenciones y los ingresos a cuenta correspondientes al trimestre.
3. Actividades forestales y pesqueras. El dos por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.
4. Actividades profesionales. El veinte por ciento del rendimiento alcanzado desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago. De la cantidad resultante se deducirán los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo año, así como las retenciones y los ingresos a cuenta practicados desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiera el pago.

6.17.3. ESTIMACIÓN OBJETIVA

El régimen de estimación objetiva se aplicará a las actividades empresariales que reúnan los siguientes requisitos:

a) Requisitos subjetivos. Sólo se aplica el método de estimación objetiva a las actividades empresariales desarrolladas por personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

b) Requisitos objetivos.

1. Que se realicen las actividades enumeradas en la orden ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva. La Orden Ministerial para 2006 recoge entre otras, comercio al por menor, bares, restaurantes, pequeña industria, hoteles, taxis...

2. No haber superado, en el año inmediato anterior, los límites fijados en la Orden Ministerial (cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año):

- 450.000 euros de volumen anual de ingresos (cuando en el año inmediato

anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año).

- 300.000 euros de volumen anual de ingresos en determinadas actividades agrícolas, ganaderas o forestales.

A estos efectos, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el impuesto sobre actividades económicas (IAE).
- Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.
- 300.000 euros de volumen anual de compras (cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año).

En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

A estos efectos, deberán computarse no sólo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el impuesto sobre actividades económicas.
- Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.
- Magnitud específica para cada actividad, expresada con carácter general en personas empleadas.

3. No desarrollar, total o parcialmente, las actividades económicas fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

4. No haber sido excluido del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC. Este hecho supondrá la exclusión del régimen de estimación objetiva por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo.

La forma jurídica de la empresa

5. No haber renunciado al régimen. La renuncia al régimen de estimación objetiva deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto o al inicio de la actividad (modelo 036).

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen, salvo que se revoque en el mes de diciembre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto.

También se entenderá efectuada la renuncia al régimen de estimación objetiva cuando se presente, en el plazo reglamentario, la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos, en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

La renuncia o exclusión al régimen de estimación objetiva supondrá que el sujeto pasivo determinará el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad que corresponda del régimen de estimación directa.

La renuncia al régimen de estimación objetiva para el año 2007, así como la revocación de la misma, podrá efectuarse en el mes siguiente a la publicación en el BOE de la Orden Ministerial que regule para 2007 el método de estimación objetiva.

c) Determinación del rendimiento neto. El rendimiento neto resultará de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades, y se ajustarán a las siguientes reglas:

- En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.
- La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

Para la determinación del rendimiento neto, la Orden ministerial establece dos procedimientos:

- Procedimiento para determinar el rendimiento neto en otras actividades no agrícolas, ganaderas o forestales.

FASE I

- (+) Rendimiento por unidad de módulo ? Anexo II, Orden
- (x) Unidades de módulo empleadas
- (=) (Rendimiento neto previo)

FASE II

- (-) (minoración por incentivos al empleo) ? Incremento/mantenimiento plantilla
- (-) (minoración por incentivos a la inversión) ? Amortizaciones
- (=) (Rendimiento neto minorado)

FASE III

- (x) Índices correctores
- (=) (Rendimiento neto de módulos)

FASE IV

- (-) (Gastos extraordinarios por siniestros) — Inundaciones, robos, incendios...
- (-) Subvenciones
- (=) (Rendimiento neto de la actividad)

Procedimiento para determinar el rendimiento neto en actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

FASE I

- (+) Volumen de ingresos - Incluidas subvenciones e indemnizaciones
- (x) Índice de rendimiento ? Anexo I, Orden
- (=) (Rendimiento neto previo)

FASE II

- (-) (Amortización del inmovilizado)
- (=) (Rendimiento neto minorado)

FASE III

- (x) Índices correctores
- (=) (Rendimiento neto de módulos)

FASE IV

- (-) (Gastos extraordinarios por siniestros)
- (=) (Rendimiento neto de la actividad)

Este régimen se aplica a los empresarios y profesionales que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que sus actividades se encuentren incluidas en la disposición que desarrolla el régimen (normalmente Orden del Ministerio de Hacienda).
2. Que no superen los límites establecidos a efectos de quedar excluidos del régimen.
3. Que no hayan renunciado a su aplicación.

4. Que no hayan renunciado ni estén excluidos del régimen simplificado, ni tampoco hayan renunciado al régimen especial de la agricultura del IVA.
5. Que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa, cualquiera que fuese su modalidad.

Tal y como sucede en los casos anteriores, la renuncia se efectúa mediante la declaración censal -modelo 036- y durante el mes de diciembre anterior al año precedente en que deba surtir efecto. De la misma forma, en caso de inicio de la actividad, la renuncia deberá efectuarse al tiempo de presentar la declaración censal. También se contempla un supuesto de renuncia tácita: cuando se presenta en plazo reglamentario el pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos, en el modelo correspondiente a la estimación directa (mod.130). En caso de inicio de actividad, se entenderá igualmente efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad.

El rendimiento neto se calculará aplicando los módulos fijados en la disposición que desarrolla este régimen, de forma similar al proceso seguido en la anterior estimación objetiva por módulos.

En este sentido, es posible destacar algunos aspectos como los siguientes:

1. Se incentiva la contratación de trabajadores y la creación de nuevas empresas.
2. Se podrán deducir las amortizaciones del inmovilizado mediante la aplicación de una tabla específica.
3. Anualmente la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado establece una reducción general que minorará el rendimiento neto.
4. Se considera la incapacidad del titular como causa de reducción de los módulos, siempre que no exista otro personal empleado.
5. En caso de renuncia, no se pasa a la estimación directa normal, sino a la simplificada que cuenta como sabemos con menores obligaciones formales.

Entre las obligaciones contables y registrales, cabe destacar el deber de conservar las facturas y los justificantes de los módulos aplicados. Los contribuyentes que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro-registro de bienes de inversión. Los agricultores y ganaderos, así como aquellos contribuyentes que cuantifiquen su rendimiento neto teniendo en cuenta el volumen de ingresos, llevarán, además, un libro-registro de ingresos o ventas.

Finalmente, y respecto a los pagos fraccionados -modelo 131-, el importe se calcula de la siguiente forma:

1. En general, el cuatro por ciento del rendimiento resultante de la aplicación de los módulos, según los datos-base existentes al uno de enero o, en su caso, al inicio de la actividad; cuando se tenga contratado a un asalariado, el tres por ciento, y, en caso contrario, el dos por ciento.
2. Respecto a las actividades agrícolas y ganaderas, y en aquellos casos en que tenga obligación de efectuar pagos fraccionados, el importe a pagar ascenderá al dos por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. De la cantidad resultante se deducirán las retenciones y los ingresos a cuenta correspondientes al trimestre.

Los contribuyentes que ejercen actividades agrícolas o ganaderas y los profesionales no están obligados a efectuar pagos fraccionados si en el año natural anterior al menos el setenta por ciento de los ingresos procedentes de la explotación fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

6.18. HACIENDAS LOCALES

En el ámbito local, y desde el punto de vista de las obligaciones tributarias - Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (L.R.H.L.)-, conviene destacar cuatro tipos de impuestos fundamentales: Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía municipal). Veamos los rasgos básicos de cada una de estas figuras.

6.18.1. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

El IAE entró en vigor el 1 de enero de 1992 y sustituyó a las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas y a los Impuestos Municipales sobre Radicación. Estamos ante un tributo directo de carácter real y obligatorio, cuya regulación básica se encuentra recogida en los artículos 78 a 91 del TRLRHL. Sin embargo, su estudio exige tener en cuenta, además, las tarifas e instrucción, reguladas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, con carácter general, y en el Real Decreto 1259/1991, que aprueba la correspondiente a la actividad de ganadería independiente y que su configuración hereda la estructura y la filosofía de las Licencias Fiscales, por cuya razón el contenido esencial del Impuesto queda recogido precisamente en el Decreto Legislativo 1175/1990 de Tarifas e Instrucción del IAE.

1. Hecho Imponible

El 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. Así, es irrelevante la habitualidad o no en el ejercicio de la actividad y la existencia o no de ánimo de lucro o incluso de beneficio.

CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

Una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando suponga 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. A este respecto hay que hacer las siguientes precisiones:

Se consideran actividades empresariales a los efectos de este impuesto:

- Las ganaderas cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios. Por consiguiente, no tienen tal consideración las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras.
- Las de carácter profesional cuando se ejerciten por personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la LGT. Las actividades empresariales se clasifican en la sección 1ª de las tarifas del impuesto.

Se consideran actividades profesionales las clasificadas como tales en la sección 2ª de las tarifas del impuesto y que sean desarrolladas por personas físicas.

Hay que destacar el hecho de que la exclusión del IAE de las personas físicas trae como consecuencia la desaparición del gravamen sobre las actividades profesionales en el impuesto, quedando la normativa del Impuesto referida a las actividades profesionales a efectos del IAE vacía de contenido aunque vivas por no haber sido derogadas.

Se consideran actividades artísticas las clasificadas como tales en la sección 3ª de las tarifas del impuesto, con independencia de que sean desarrolladas por personas físicas, jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la LGT.

El ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código de Comercio, correspondiendo a la Administración tributaria la carga de la prueba. Se contempla el criterio general de prueba del ejercicio de la actividad por cualquier medio admisible en Derecho y en particular por cualquier declaración tributaria formulada por el interesado o sus representantes legales, el reconocimiento por el interesado o representantes de éste de cualquier acta de inspección o cualquier otro expediente tributario, mediante anuncios, circulares, muestras, rótulos o cualquier otro

procedimiento publicitario, los datos obtenidos en libros o registros de contabilidad llevados a cabo por toda clase de empresas u organismos, a través de los datos obtenidos por toda clase de autoridades por iniciativa o a requerimiento de la Administración tributaria competente o de los datos facilitados por las Cámaras Oficiales de Comercio, Industriales y Navegación, Colegios y Asociaciones Profesionales y demás instituciones oficialmente reconocidas.

SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

El TRLRHL completa la definición del hecho imponible mediante la enumeración de los siguientes supuestos de no sujeción:

La enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse.

La venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese usado durante igual período de tiempo.

La venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales.

La exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento.

La realización de un solo acto u operación aislada de venta al por menor.

Empresa que ha realizado de forma ocasional distintos trabajos de construcción: está sujeta al impuesto.

Venta de maquinaria utilizada por la empresa en su actividad, adquirida hace más de 4 años e inventariada como inmovilizado material: no está sujeta al impuesto.

Empresa dedicada a la captura de pescados en alta mar: no está sujeta al impuesto. También se consideran no sujetos al IAE la utilización de medios de transporte propios, salvo que a través de los mismos se presten servicios a terceros y la reparación en talleres propios, salvo que se realicen en los mismos reparaciones para terceros.

2.Exenciones

En el TRLRHL se señalan una serie de exenciones para determinadas entidades y sujetos pasivos que cumplan determinados requisitos que son de carácter obligatorio para todas las Entidades Locales, es decir, dichas exenciones deben operar en todo el territorio nacional. Así están exentos del Impuesto con carácter general:

- El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como sus respectivos Organismos Autónomos.
- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquélla. A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

Apertura de un nuevo local en otro término municipal para ejercer la misma actividad.

Cese en el ejercicio de la actividad e inicio de la misma actividad en otro municipio.

En ninguno de los dos supuestos es aplicable la exención por inicio de la actividad, puesto que ésta sólo se aplica a la creación de auténticas empresas nuevas.

La venta de aceite en un municipio de Portugal constituye una actividad no sujeta al IAE ya que este Impuesto sólo se exige por las actividades empresariales, profesionales o artísticas ejercidas en el territorio nacional.

- Los siguientes sujetos pasivos:
 - Las personas físicas, ya sean residentes o no residentes.
 - Los sujetos pasivos del IS, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.
 - En cuanto a los contribuyentes por el IRNR, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.
- Las personas jurídicas y entidades no residentes, que operen sin establecimiento permanente en España, no estarán exentas del IAE en ningún caso.
- Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de tratados o de convenios internacionales.
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social.
- 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 y los 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, por las actividades de carácter pedagó-

- gico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen.
- La Cruz Roja española.

Además de las exenciones analizadas, existen otras recogidas en otras disposiciones distintas del TRLRHL, a saber:

- Las entidades sin fines lucrativos por las explotaciones económicas declaradas exentas del IS.
- El Banco de España.
- El ente público Puertos Españoles y las autoridades portuarias.
- Las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias.

IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS

El importe neto de la cifra de negocios se configura como elemento determinante de la exención en el IAE y se determinará conforme a las reglas del art. 191 del TRLSA y teniendo en cuenta el total de las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo. En el caso de que el sujeto pasivo forme parte de un grupo de sociedades el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades que integren el grupo. Para los contribuyentes por el IRNR, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en el territorio español.

El importe neto de la cifra de negocios que se tendrá en cuenta a efectos del IAE será el que resulte dos años antes a la fecha del devengo del Impuesto.

3. Sujetos pasivos

Los sujetos pasivos de este impuesto son las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad separada o un patrimonio susceptible de imposición) siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

En definitiva, son sujetos pasivos del Impuesto, los titulares de las actividades empresariales, profesionales y artísticas, teniendo especial trascendencia el concepto de "titularidad de la actividad" a la hora de delimitar el sujeto pasivo del impuesto.

No puede desconocerse el hecho de que tras el establecimiento de la exención general para las personas físicas así como para las personas jurídicas y entidades cuando no alcancen un importe neto de la cifra de negocios de 1.000.000 de euros, los únicos sujetos pasivos que están obligados al pago del IAE son las personas jurídicas y entidades que superen dicha cifra de negocios.

4. Cuota tributaria

El IAE adopta una de las características más importantes de las antiguas licencias fiscales: la no existencia de base imponible ni de tipo de gravamen, obteniéndose la cuota tributaria directamente de la aplicación de las tarifas del impuesto, recogidas en el Real Decreto Legislativo 1975/1990 junto con la Instrucción para su aplicación.

La cuota tributaria será la resultante de aplicar los distintos elementos que intervienen en su determinación, es decir: la cuota de tarifa, el coeficiente de ponderación, el coeficiente municipal de situación, si procede y el recargo provincial en los supuestos en que así se haya establecido legalmente.

CUOTA DE TARIFA

Las Tarifas del Impuesto contienen una relación de actividades gravadas, que abarcan en la medida de lo posible todas las actividades económicas. La cuota tributaria del IAE consiste básicamente en la cuota tarifa, que suele constar a su vez de dos conceptos:

Cuota de actividad. Se determina conforme a lo dispuesto en el grupo o epígrafe que proceda de las tarifas mediante el señalamiento de una cantidad fija única o mediante una escala de tramos, de un porcentaje aplicable a una determinada magnitud o mediante un sistema de producto en el que se multiplica el número de unidades de los elementos tributarios señalados en el epígrafe por la cantidad señalada para cada uno de ellos.

Cuota de superficie o valor del elemento tributario superficie. Se obtiene en función de la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas. La fijación de las cuotas deberá ajustarse a las bases establecidas en el TRLRHL, que son las que siguen:

Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto (potencia instalada, número de obreros, superficie de los locales, etcétera).

Los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas se ordenarán, en lo posible, con arreglo a la clasificación nacional de actividades económicas.

Determinación de aquellas actividades o sus modalidades a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero.

Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada y en su fijación se tendrá en cuenta, también, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades

gravadas. Asimismo, las tarifas del impuesto podrán fijar cuotas provinciales o nacionales.

Las cuotas de tarifa se pueden clasificar, según el territorio en que facultan para el ejercicio de la actividad, en cuotas mínimas municipales, provinciales o estatales. Las cuotas mínimas municipales de carácter general son las que con tal denominación aparecen específicamente señaladas en las tarifas, sumando, en su caso, el elemento superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, así como cualesquiera otras que no tengan la calificación expresa en las referidas tarifas de cuotas provinciales o nacionales. Igual consideración, pero de carácter especial, tendrán aquellas que, por aplicación de lo dispuesto en la tarifa, su importe está integrado, exclusivamente, por el valor del elemento tributario de superficie. Las cuotas provinciales y las nacionales son aquellas que con tal denominación aparecen expresamente señaladas en las tarifas.

Cuando la actividad de que se trate tenga asignada más de una de las clases de cuotas, el sujeto pasivo podrá optar por el pago de cualquiera de ellas, con las facultades que ello implica.

COEFICIENTE DE PONDERACIÓN

El coeficiente de ponderación es un elemento tributario cuyo fin es incrementar todas cuotas de los obligados al pago del Impuesto tomando como referencia el importe neto de la cifra de negocios obtenido por los sujetos pasivos dos años antes.

Tiene carácter obligatorio y se aplicará sobre todo tipo de cuotas, municipales, provinciales o nacionales sin que sea necesario para su aplicación la aprobación de ordenanza fiscal reguladora alguna y se determinará en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, que será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por él.

Coeficiente de ponderación

Importe neto de la cifra de negocios	Coeficiente
De 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29
De 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,30
De 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32
De 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00	1,33
Más de 100.000.000,00	1,35
Sin cifra neta de negocio	1,31

COEFICIENTE DE SITUACIÓN

Los ayuntamientos podrán establecer una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal atendiendo a la categoría de la calle en que radique dicho local. La base sobre la que se aplica es la cuantía de las cuotas municipales incrementadas por la aplicación del coeficiente de ponderación.

La forma jurídica de la empresa

La aplicación de este coeficiente es de carácter potestativo para los ayuntamientos, y aquellos que lo establezcan deberán aprobar una ordenanza fiscal que regule una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro del municipio, siendo necesario para ello que se pueda distinguir más de una categoría de calle.

El establecimiento de este coeficiente de situación está sujeto a las siguientes limitaciones:

- No podrá establecerse sobre las cuotas provinciales y nacionales.
- No puede aplicarse a aquellas actividades que teniendo asignada en las tarifas una cuota de carácter municipal no se ejerzan en local determinado.
- No podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8.
- El número de categorías de calles no podrá ser inferior a 2 ni superior a 9.
- En los municipios en los que no sea posible distinguir más de una categoría de calle, no se podrá establecer.
- La diferencia del valor del coeficiente atribuido a una calle con respecto al atribuido a la categoría superior o inferior no podrá ser menor de 0,10.

RECARGO PROVINCIAL

Las diputaciones provinciales, los consejos insulares de Baleares, los cabildos insulares de Canarias y las comunidades autónomas uniprovinciales podrán establecer un recargo sobre el IAE, que se aplicará al importe de las cuotas municipales mínimas, modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación y cuyo tipo impositivo no podrá ser superior al 40%.

Para exigir este recargo es necesario que se adopte el correspondiente acuerdo de imposición así como la aprobación de la ordenanza fiscal reguladora del mismo.

Dicho recargo provincial se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del Impuesto, correspondiendo su gestión a la misma entidad que tenga atribuida la gestión de éste, llevándose ambas conjuntamente.

Deuda a ingresar por cuota mínima municipal	Deuda a ingresar por cuota mínima provincial o nacional
Cuota de tarifa (cuota de actividad + elemento de superficie)	Cuota de tarifa (cuota de actividad + elemento de superficie)
x Coeficiente de ponderación	x Coeficiente de ponderación
x Coeficiente de situación	
+ Recargo provincial	

Una sociedad realiza instalaciones eléctricas en general, actividad señalada con el epígrafe 504.1 de las tarifas del IAE, para lo cual tiene afectado un local de su propiedad en Toledo, que es valorado conforme a la instrucción en 900 euros. El importe neto de la cifra de negocios asciende a 1.260.600 euros. El Ayuntamiento ha establecido un coeficiente de ponderación de 1,9 y un coeficiente de situación física de 2,8, y la Diputación Provincial de Toledo ha establecido un recargo de un 30%. Si se opta por tributar por la cuota municipal que figura en el mencionado epígrafe de las tarifas, la cuota a ingresar sería:

Cuota mínima municipal = 690,47 + 900 = 1.590,47 euros.

Cuota incrementada = 1.590,47 (cuota mínima municipal) x 1,29 (coeficiente ponderación) = 2.051,70 euros.

Cuota tributaria = 2.051,70 (cuota incrementada) x 2,8 (coeficiente situación) = 5.744,76 euros.

Recargo provincial = 2.051,70 x 30% = 615,51 euros.

Deuda tributaria a pagar = 5.744,76 + 615,51 = 6.360,27 euros.

5. Bonificaciones

Las bonificaciones aplicables a la cuota del IAE previstas en el TRLRHL se clasifican en obligatorias y potestativas:

BONIFICACIONES OBLIGATORIAS:

Estos beneficios fiscales caracterizados por su aplicación obligatoria y al margen de la voluntad municipal no precisan que se adopte acuerdo de imposición ni que se apruebe la correspondiente ordenanza fiscal para su ordenación y serán de aplicación en todo el territorio nacional. Las bonificaciones de carácter obligatorio son las siguientes:

Bonificación del 95% de la cuota tributaria y el recargo provincial que deban abonar las cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de las mismas y las sociedades agrarias de transformación. Este beneficio se aplica tanto a las cuotas municipales, provinciales y nacionales.

Bonificación del 50% en la cuota correspondiente, por inicio de actividad profesional. Se aplica durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla. El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención prevista para los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español.

Bonificación del 50% de las cuotas exigibles en Ceuta o Melilla.

BONIFICACIONES POTESTATIVAS:

Las bonificaciones potestativas o de carácter voluntario se aplicarán exclusivamente en el ámbito territorial de aquellos ayuntamientos en los que se apruebe expresamente su aplicación y se establezca la oportuna regulación en la correspondiente ordenanza fiscal. Estas bonificaciones tan sólo pueden establecerse sobre las cuotas municipales del Impuesto. En el TRLRHL se prevén las siguientes bonificaciones de carácter potestativo:

Bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla. La aplicación de esta bonificación requerirá que la actividad económica no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad, hecho que se producirá, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad. El período de aplicación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención prevista para los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español.

Bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente por creación de empleo: se aplicará cuando el sujeto pasivo que tributa por cuota municipal haya incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél.

Bonificación de hasta el 50% de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y realicen determinadas actuaciones que respeten o favorezcan el medio ambiente.

Bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada.

Las bonificaciones potestativas se aplican en el orden expuesto sobre la cuota de tarifa modificada por el coeficiente de ponderación y de situación. Si resultase aplicable la bonificación obligatoria referente a las cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de las mismas y a las sociedades agrarias de transformación, se aplicará a la cuota resultante de aplicar previamente esta bonificación.

La ordenanza fiscal especificará, entre otras materias, si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.

Al margen de lo dispuesto en el TRLRH existen una serie de exenciones y bonificaciones recogidas en otros textos legales:

Es frecuente que se prevea una excepción en el IAE en situaciones de emergencia para paliar los daños ocasionados por ciertos fenómenos meteorológicos adversos, catástrofes o calamidades para los ejercicios en los que se hayan producido las mencionadas adversidades en relación con las actividades cuyo ejercicio se haya visto afectado.

Exención permanente y rogada aplicable a las entidades sin fines lucrativos, tales como fundaciones, asociaciones de utilidad pública, federaciones deportivas, federaciones y asociaciones de entidades sin fines lucrativos, asociaciones benéficas, etc., respecto de aquellas actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

También suelen aprobarse beneficios fiscales incentivadores de acontecimientos extraordinarios consistentes en bonificaciones en la cuota y recargos del IAE, tales como el Año Santo Jacobeo 1999, Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002 o la Copa América 2007.

REDUCCIONES EN LAS TARIFAS E INSTRUCCIÓN DEL IMPUESTO

En las tarifas del Impuesto se establecen una serie de reducciones que deben practicarse sobre la cuota del Impuesto, (en algunos casos también se prevé un incremento de dichas cuotas):

- Reducción de la cuota de las actividades de comercio por obras en la vía pública.
- Reducción de la cuota de la actividad de edición de libros.
- Reducción de la cuota de las actividades de comercio al por menor y comercio mixto o integrado por razón de la superficie del local.
- Reducción de la cuota de la actividad de comercio al por menor de artículos de joyería, platería y bisutería.
- Reducción de la cuota de la actividad de transporte de carretera por débil tráfico.
- Reducción de la cuota de la actividad de promoción inmobiliaria en la construcción de viviendas de protección oficial.
- Reducción de la cuota de la actividad de exhibición de películas cinematográficas y vídeos.

En la Instrucción también encontramos determinadas reducciones que deben practicarse sobre la cuota de las Tarifas:

- Reducción en caso de simultaneidad de actividades de fabricación.
- Reducción en el caso de actividades complementarias de la hostelería.
- Reducción por actividades que tributen por cuota provincial ejercidas en una sola isla de Baleares o Canarias.

6. Período impositivo y devengo

El período impositivo del impuesto coincide con el año natural, excepto en aquellos casos en los que el comienzo de la actividad no coincida con el primer día del año natural, en los que el referido período impositivo abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural.

Con carácter general, el impuesto se devenga el primer día del período impositivo que normalmente coincide con el primer día del año natural, 1 de enero, o bien, el primer día de comienzo de la actividad para aquellos casos en los que el sujeto pasivo haya iniciado su actividad después de dicha fecha.

El momento del devengo es muy importante a la hora de determinar la cuota del impuesto, ya que los elementos tributarios a tener en cuenta para su determinación son los existentes en el momento del devengo del Impuesto.

En el caso de que la actividad se inicie un día diferente al 1 de enero, las cuotas son prorrateables por trimestres completos, incluido aquel en el que se inicie la actividad, siempre y cuando no sea aplicable la exención general establecida para los dos primeros años de ejercicio de la actividad. Igualmente son prorrateables las cuotas en caso de cese en la actividad, excluyéndose en este caso el trimestre en que se produzca el cese, pudiendo los sujetos pasivos solicitar a tal fin la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad.

Si una empresa inicia su actividad el 2 de mayo de 2006 y cesa el 13 de enero de 2007, en el año 2006 deberá soportar el impuesto correspondiente a los últimos tres trimestres del ejercicio y en 2007 el correspondiente al primer trimestre, aunque no haya ejercido la actividad durante todo el trimestre completo.

7. Gestión

El IAE es un impuesto de gestión compartida entre la Administración tributaria del Estado, que tiene atribuida la gestión censal, y la Administración tributaria local, que tiene atribuida su gestión tributaria.

El impuesto se gestiona a partir de la matrícula que se formará anualmente para cada término municipal. Ésta estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas y, en su caso, del recargo provincial, y estará a disposición del público en los respectivos ayuntamientos.

GESTIÓN CENSAL

Está constituida por el conjunto de actividades que permiten la formación de la matrícula del impuesto, que comprende la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y la gestión censal

general del impuesto. En general, se llevará a cabo por la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de su delegación, tratándose de cuotas municipales, en los ayuntamientos, diputaciones provinciales, cabildos o consejos insulares y otras entidades reconocidas por las leyes y comunidades autónomas que lo soliciten.

Todos los sujetos pasivos del IAE, estén exentos o no, están sometidos a una regulación uniforme en el ámbito de las obligaciones censales de carácter general, así deberán presentar por todas sus actividades económicas las declaraciones de alta, modificación o baja, sustituyendo así la presentación de las declaraciones específicas por dicho impuesto.

Con la finalidad de garantizar la adecuación de la matrícula con la realidad económica, el sujeto pasivo estará obligado a comunicar los datos con trascendencia para aquélla, que se materializará a través de:

Las declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula.

La comunicación de las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto.

La comunicación a la AEAT del importe neto de su cifra de negocios en ciertos casos (aplicación de exenciones, coeficientes de ponderación).

GESTIÓN TRIBUTARIA

La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, se llevará a cabo por los ayuntamientos y comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la información y asistencia al contribuyente referidas a todas estas materias.

La inspección del impuesto se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de las delegaciones que puedan hacerse, en supuestos de tributación por cuota municipal, en los ayuntamientos, diputaciones provinciales, cabildos o consejos insulares y otras entidades locales reconocidas por las leyes y comunidades autónomas que lo soliciten y de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse con dichas entidades.

6.18.2. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI).

El IBI es un tributo directo de carácter real, de titularidad municipal y exacción obligatoria que grava el valor catastral de los bienes inmuebles en los términos establecidos en los artículos 60 a 77 del TRLRHL. Se trata de un impuesto de devengo periódico y de gestión compartida con la Administración del Estado.

Es la regulación de este Impuesto la que más modificaciones ha sufrido por la Reforma Fiscal que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2007, aunque con algunas salvedades. Nos encontramos con una serie de medidas y cautelas en su mayoría dirigidas a la gestión catastral, a través de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se ha introducido la facultad de los Ayuntamientos de exigir la presentación de la declaración catastral de nueva construcción para la tramitación del procedimiento de concesión de la licencia que autorice la primera ocupación de los inmuebles (art. 11. Uno).

En segundo lugar, el art. 11. Tres de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, ha modificado el régimen de base liquidable y de bonificación de determinados inmuebles en el IBI, contenido en la Disp. Transit. Décimoctava del TRLHL.

1. Hecho imponible

El hecho imponible está constituido por la titularidad de alguno de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales:

- De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- De un derecho real de superficie.
- De un derecho real de usufructo.
- Del derecho de propiedad.

Esta es una lista cerrada, de forma que ningún otro título jurídico constituye el hecho imponible del impuesto, ya que el legislador ha querido excluir otro tipo de derechos como puede ser el derecho de uso y habitación o la propiedad dividida. En el supuesto de que concurriesen los derechos enumerados anteriormente, el hecho imponible quedaría delimitado únicamente por uno de ellos, atendiendo a su orden de enumeración.

Si sobre un bien inmueble concurriesen el superficiario y el usufructuario, quedaría sometido a tributación solamente el superficiario.

Si concurriesen el usufructuario y el propietario, el titular gravado por el IBI sería el usufructuario.

SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

El TRLRHL recoge los siguientes supuestos de no sujeción al IBI:
Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito.

Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados:

- Los de dominio público afectos a uso público.
- Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el Ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.
- Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación.

Los distintos bienes inmuebles a los efectos del IBI se clasifican y definen en el Real Decreto Legislativo 1/2004 del Catastro Inmobiliario. Hemos de distinguir entre bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales.

La Ley 36/2006 de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, ha operado una serie de modificaciones en la normativa catastral contenida en este Real Decreto Legislativo 1/2004 del Catastro Inmobiliario, introduciendo una nueva definición de lo que es suelo de naturaleza urbana (art. 10.Uno), así como una serie de previsiones y cautelas a los efectos de constancia documental y registral de la referencia catastral de los inmuebles (art. 10.Dos, Tres, Cuatro y Cinco).

BIENES INMUEBLES RÚSTICOS Y URBANOS

El carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza de su suelo. Se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano, los terrenos urbanizables según el planeamiento y que estén incluidos en sectores, el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle, y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica. El suelo que integre los bienes inmuebles de características especiales se exceptúa de tal consideración.

Se entiende por suelo de naturaleza rústica aquel que no sea de naturaleza urbana, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales.

BIENES INMUEBLES DE CARACTERÍSTICAS ESPECIALES

Constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo,

edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble. En concreto tendrán esta consideración:

- Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo y las centrales nucleares
- Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego
- Las autopistas, carreteras y túneles de peaje
- Los aeropuertos y puertos comerciales.

2. Exenciones

Del contenido del TRLRHL se puede deducir que existen tres clases de exenciones, las que se conceden de oficio, es decir, automáticas; las rogadas, que requieren para su concesión la previa solicitud del interesado, y las potestativas, que exigen una ordenanza que las establezca y regule.

EXENCIONES DE OFICIO

Estas exenciones son las siguientes:

Los inmuebles que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional. Para que opere esta exención es necesario que concurra la afectación directa de los bienes a los servicios públicos que indica el precepto y que la titularidad del bien pertenezca a determinadas entidades públicas

Los bienes comunales propiedad del ayuntamiento y su aprovechamiento se realiza por el común de los vecinos en los supuestos de aprovechamiento por un tercero mediante contraprestación y los montes vecinales en mano común, ya que se trata de montes de naturaleza especial que pertenecen a agrupaciones vecinales en su calidad de grupo social y no como entidad administrativa, montes que vienen aprovechándose en mano común consuetudinariamente por los miembros de las agrupaciones vecinales por su simple condición de vecinos.

Los inmuebles de la Iglesia católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, aunque éste se refería a la contribución territorial urbana, precedente del IBI, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución. La exención resulta aplicable desde la finalización de la construcción del inmueble, sin que resulte aplicable al inmueble en construcción o al solar en el que previsiblemente se construya. La exención abarca los lugares de culto, dependencias y edificios y locales anejos

destinados a oficinas, seminarios o a la formación, jardines, huertos y dependencias de dichos inmuebles, salvo aquellas destinadas a industrias o cualquier uso lucrativo. Los inmuebles de los que sea titular la Cruz Roja Española, con independencia de su destino.

Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales. Para que opere esta exención se exige la titularidad del bien y que se destine el inmueble a las funciones de representación, ya que la exención no se aplica a los inmuebles destinados a vivienda.

La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate.

Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en ellos que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas.

EXENCIONES ROGADAS

Las exenciones rogadas se aplican previa solicitud del interesado. Procede su aplicación desde que concurren los requisitos legales para ello y no tanto desde el momento de su solicitud, de forma que concurriendo los requisitos exigidos aun cuando se solicite la exención en un momento posterior al tiempo en que debió comenzar su disfrute el reconocimiento de este beneficio fiscal tendrá efectos retroactivos respecto a ese momento. Previa solicitud del interesado, estarán exentos:

- Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada. Esta exención deberá ser compensada por la Administración competente.
- Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural y estén registrados como integrantes del Patrimonio Histórico Español. Esta exención alcanzará exclusivamente a los bienes urbanos que reúnan una serie de condiciones.
- La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

EXENCIONES POTESTATIVAS

La aplicación de estas exenciones depende de la voluntad municipal para establecerlas, por lo que se aplicarán exclusivamente en aquellos ayuntamientos que decidan hacerlo y así lo establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal. Las ordenanzas fiscales podrán regular una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros. Además, los ayuntamientos podrán establecer, en razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal.

Existe otro grupo de exenciones que se establecen en otros textos legales ajenos al TRLRHL. Así tenemos:

Exención aplicable a las entidades sin fines lucrativos, tales como fundaciones, asociaciones de utilidad pública, federaciones deportivas, federaciones y asociaciones de entidades sin fines lucrativos, asociaciones benéficas, etcétera, respecto de aquellos bienes de los que sean titulares estas entidades, salvo aquellos que estén afectos a explotaciones económicas no exentas del IS (artículo 15.1 de la Ley 49/2002). Esta exención es compatible con las establecidas en el TRLRHL y está condicionada a que se comunique al ayuntamiento correspondiente la opción por la aplicación del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002.

Exención por daños causados en bienes inmuebles por fenómenos meteorológicos adversos o por catástrofes o calamidades. Esta exención se prevé para paliar los daños ocasionados por estos fenómenos adversos o catástrofes mediante la aprobación de reales decretos-leyes, con aplicación circunscrita a las áreas geográficas afectadas.

3. Sujetos pasivos

Los sujetos pasivos, a título de contribuyentes, son las personas naturales y jurídicas, las herencias yacentes y comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad o un patrimonio separado susceptible de imposición jurídica que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible del IBI: una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, un derecho real de superficie, un derecho real de usufructo o un derecho de propiedad.

El sujeto pasivo podrá repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.

¿Puede ser el inquilino de un inmueble sujeto pasivo del IBI por dicho inmueble?

La respuesta es no, ya que si bien la Ley de Arrendamientos Urbanos permite a los

propietarios repercutir la cuota tributaria sobre el arrendatario, ello no supone la traslación de la condición de sujeto pasivo, ya que este hecho nada influye en la Administración, para la que el sujeto pasivo seguirá siendo el propietario y será a este a quien exija el pago del Impuesto.

La normativa del impuesto contempla también la figura del sustituto del contribuyente en relación con los inmuebles explotados en régimen de concesión cuando concurren varios concesionarios sobre un mismo inmueble de características especiales, consistente en que será sustituto del contribuyente el que deba satisfacer el mayor canon, ello sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común a los demás concesionarios, girándoles la parte de la cuota líquida que les corresponda en proporción a los cánones que deban satisfacer cada uno de ellos.

Los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la LGT, en los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible del impuesto.

Los copartícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT responden solidariamente de la cuota de este impuesto, y en proporción a sus respectivas participaciones.

4. Base imponible

La base imponible del IBI estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario. El valor catastral estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones. El valor catastral no podrá superar el valor de mercado, a cuyo efecto se fijará mediante Orden ministerial un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase. Este coeficiente aplicable a todas las valoraciones de bienes inmuebles urbanos y de características especiales está establecido en un 0,5.

En los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio. La determinación del valor catastral se efectuará mediante la aplicación de la correspondiente ponencia de valores, que es un documento administrativo en el que se recogen, según los casos, los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo dicha determinación, y que se ajustará a las directrices dictadas para la coordinación de valores. El valor catastral de los bienes inmuebles urbanos y rústicos se determinará mediante el procedimiento de valoración colectiva o de forma individualizada. El procedimiento de valoración colectiva de bienes inmuebles de una misma clase podrá iniciarse de oficio o a instancia del Ayuntamiento correspondiente cuando, respecto a una pluralidad de bienes inmuebles, se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron

de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, ya sea como consecuencia de una modificación en el planeamiento urbanístico o de otras circunstancias. El procedimiento de valoración colectiva puede, a su vez, ser:

De carácter general, cuando requiera la aprobación de una ponencia de valores total. Sólo podrá iniciarse una vez transcurridos, al menos, cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general y se realizará, en todo caso, a partir de los diez años desde dicha fecha.

De carácter parcial, cuando requiera la aprobación de una ponencia de valores parcial.

De carácter simplificado, cuando se produzca una modificación de planeamiento que determina la variación del aprovechamiento urbanístico de los bienes inmuebles manteniendo el uso de los bienes inmuebles y cambios de naturaleza del suelo por incluirlos en ámbitos delimitados.

Los acuerdos adoptados en los procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial tendrán efectividad el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produzca su notificación.

La notificación del procedimiento simplificado tendrá efectividad el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que tuviere lugar la modificación del planeamiento del que traiga causa, con independencia del momento en que se inicie el procedimiento y se produzca la notificación de su resolución.

El procedimiento de valoración individual se utiliza cuando sea necesaria la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado, de acuerdo con sus nuevas características. Se trata de valoraciones que derivan de la formalización de declaraciones, comunicaciones y solicitudes, de procedimientos de subsanación de discrepancias o de actos de la inspección catastral.

La valoración de los bienes de características especiales se determinará mediante un procedimiento que se iniciará con la aprobación de la correspondiente ponencia especial. La notificación, efectividad e impugnación de los valores catastrales resultantes de este procedimiento se regirán por lo dispuesto para el procedimiento de valoración colectiva general y parcial.

Procedimiento de valoración colectiva general de bienes inmuebles en el que el valor catastral asignado ha sido notificado el 17 de septiembre de 2006: el valor catastral tendrá efectividad el 1 de enero de 2007.

Una finca sometida a un procedimiento simplificado de valoración colectiva de bienes inmuebles, al estar enclavada en un polígono industrial y ser ahora destinada a la construcción de inmuebles de carácter residencial. El valor catastral se asignó el

16 de febrero de 2007 y el planeamiento se modificó el 31 de octubre de 2006. El valor catastral tendrá efectividad el 1 de enero de 2007.

Las LPGE podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes, que podrán ser diferentes para cada clase de inmuebles y fijar coeficientes de actualización por grupos de municipios, que se determinarán en función de su dinámica inmobiliaria, de acuerdo con la clasificación de los mismos que se establezca reglamentariamente. Estos coeficientes se aplicarán sobre los valores catastrales actualizados con carácter general.

5. Base liquidable

La base liquidable del impuesto será el resultado de practicar, de oficio, en la base imponible una reducción que responde a las siguientes características: Es aplicable a aquellos bienes inmuebles urbanos y rústicos que se encuentren en algunas de estas dos situaciones:

- Inmuebles cuyo valor catastral se incremente como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general en virtud de la aplicación de la primera ponencia total de valores aprobada con posterioridad al 1 de enero de 1997 o de sucesivas ponencias totales de valores que se aprueben una vez transcurrido el período de reducción que se señalará posteriormente.
- Inmuebles situados en municipios para los que se hubiera aprobado una ponencia de valores que haya dado lugar a la aplicación de la reducción anterior y cuyo valor catastral se altere, antes de finalizar el plazo de reducción, por procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial, simplificados de valoración colectiva o de inscripción mediante declaraciones, comunicaciones, solicitudes, subsanación de discrepancias e inspección catastral. No se aplicará a los valores catastrales incrementados por aplicación de los coeficientes de actualización establecidos en las LPGE, ni a los bienes inmuebles de características especiales.

Ámbito temporal: La reducción se aplicará durante un período de nueve años a contar desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales con carácter general.

Cuantía: Será el resultado de aplicar un coeficiente reductor, único para todos los inmuebles afectados del municipio, a un componente individual de la reducción, calculado para cada inmueble.

Coficiente reductor: Tendrá el valor de 0,9 el primer año de su aplicación e irá disminuyendo en 0,1 anualmente hasta su desaparición.

Componente individual: Será, en cada año, la diferencia positiva entre el nuevo valor catastral que corresponda al inmueble en el primer ejercicio de su vigencia y su valor base

Dicha diferencia se dividirá por el último coeficiente reductor aplicado cuando se trate de los procedimientos de valoración colectiva de carácter parcial o procedimientos simplificados de valoración colectiva. El valor base será, con carácter general, la base liquidable del ejercicio inmediato anterior a la entrada en vigor del nuevo valor catastral

6. Cuota Íntegra

La cuota íntegra del IBI será el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. El TRLRHL diferencia entre los tipos de gravamen aplicables a los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica y los aplicables a los bienes inmuebles de características especiales.

BIENES INMUEBLES URBANOS Y RÚSTICOS

El tipo de gravamen mínimo y supletorio y el máximo establecidos para esta clase de bienes inmuebles son los siguientes:

Clases de inmuebles	mínimo	máximo
Inmuebles urbanos	4%	1,10%
Inmuebles rústicos	0,3%	0,90%

Tipos incrementados

Los ayuntamientos podrán incrementar los tipos señalados anteriormente con los puntos porcentuales que para cada caso se indican cuando concorra alguna de las circunstancias que se contemplan en el TRLRHL. Si concurriesen varias se podrá optar por hacer uso del incremento previsto para una sola, algunas o todas.

Puntos porcentuales	Bienes urbanos	Bienes rústicos
Municipios que sean capital de provincia o comunidad autónoma.	0,07	0,06
Municipios en los que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie.	0,07	0,05
Municipios cuyos ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que estén obligados según lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 7/1985 de 2 de abril.	0,06	0,06
Municipios en los que los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80% de la superficie total del término.	0,00	0,15

Inmueble cuyo valor catastral en el año X ha sido de 30.000 euros. Como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, el valor catastral se ha visto aumentado a 42.000 euros. Calcular la reducción y la base liquidable del año X + 1:

Componente individual de la reducción: 42.000 (nuevo valor catastral) - 30.000 (base liquidable del año anterior) = 12.000 euros.

Coefficiente reductor: 0,9.

Reducción: 12.000 x 0,9 = 10.800 euros.

Base liquidable del año X + 1: 42.000 - 10.800 = 31.200 euros.

Diferenciación de tipos en función de los usos

Dentro de los límites comentados, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal. La aplicación de estos tipos se limita, como máximo, al 10% de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.

Tipos reducidos

En los municipios en los que entren en vigor nuevos valores catastrales de

inmuebles rústicos y urbanos, resultantes de procedimientos de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos podrán establecer, durante un período máximo de seis años, tipos de gravamen reducidos, que no podrán ser inferiores al 0,1% para los bienes inmuebles urbanos ni al 0,075% tratándose de inmuebles rústicos.

Determinar qué tipo impositivo incrementado podrán fijar los siguientes ayuntamientos aplicando las cuantías máximas permitidas por el TRLRHL:

Finca rústica sita en Ponferrada (León): 0,3 (mínimo bienes inmuebles rústicos) + 0,15 (incremento por municipio en el que los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80% de la superficie total del término) = 0,45%.

Local ubicado en Bembibre (León): 1,10% (tipo máximo bienes inmuebles urbanos).

Local sito en Leganés (Madrid): 1,10 (tipo máximo bienes inmuebles urbanos) + 0,07 (incremento por prestar el servicio de transporte público colectivo de superficie) + 0,06 (incremento por prestación de más servicios de los obligatorios conforme al artículo 26 de la Ley 7/1985 (LBRL)) = 1,23%.

Recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente.

Se permite a los ayuntamientos exigir un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del IBI, que se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente, una vez constatada la desocupación del inmueble, conjuntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare, con la finalidad de facilitar a los ciudadanos el acceso a una vivienda digna.

BIENES INMUEBLES DE CARACTERÍSTICAS ESPECIALES

El tipo de gravamen aplicable a estos bienes inmuebles, que tendrá carácter supletorio, será del 0,6%. Los ayuntamientos podrán establecer, para cada grupo de los mismos existentes en el municipio, un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4% ni superior al 1,3%.

7. Cuota líquida

La cuota líquida se obtendrá minorando la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones previstas legalmente. El TRLRHL establece una serie de bonificaciones que pueden clasificarse en obligatorias y potestativas.

BONIFICACIONES OBLIGATORIAS

Bonificación de entre el 50% y el 90% aplicable a los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. Los interesados deben solicitarla antes del inicio de las obras. En defecto de acuerdo municipal, se aplicará la bonificación máxima. El plazo de aplicación comprenderá desde el período impositivo siguiente a aquel en que se inicien las obras hasta el posterior a su terminación, siempre que durante ese tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectiva, y sin que, en ningún caso, pueda exceder de tres períodos impositivos.

Una empresa constructora solicita la bonificación antes del inicio de las obras, previsto para el 30 de noviembre de 2005. Las obras se realizan ininterrumpidamente y finalizarán el 30 de marzo de 2007. La empresa podrá disfrutar de la bonificación durante los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

Bonificación del 50% aplicable a las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva comunidad autónoma, durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva. Se concederá a petición del interesado, la cual podrá efectuarse en cualquier momento anterior a la terminación de los tres períodos impositivos de duración de la misma y surtirá efectos, en su caso, desde el período impositivo siguiente a aquel en que se soliciten.

Bonificación del 95% aplicable a los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Esta bonificación también se extiende al recargo del impuesto.

BONIFICACIONES POTESTATIVAS

Bonificación de hasta el 50% aplicable a las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva comunidad autónoma. Supone una prolongación potestativa de la bonificación obligatoria, puesto que se aplica una vez transcurridos los tres períodos impositivos de esta última.

Vivienda de protección oficial que ha obtenido la calificación definitiva el 30 de junio de 2006. ¿A qué ejercicios podrá extenderse la aplicación de la bonificación?

Con carácter obligatorio, durante los tres ejercicios siguientes al otorgamiento de la calificación definitiva, y a partir de ese momento por el tiempo que en su caso se establezca en la correspondiente ordenanza fiscal.

Bonificación de hasta el 90% a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que dispongan de un nivel de servicios, infraestructuras o equipamientos inferior al de las áreas consolidadas del municipio.

Bonificación que los ayuntamientos pueden acordar para cada ejercicio, equivalente a la diferencia positiva entre estas dos magnitudes:

- La cuota íntegra del ejercicio.
- La cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio. El período de duración máxima no podrá exceder de tres períodos impositivos y tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles de una misma clase, resultantes de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de ámbito municipal. La ordenanza fijará las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que beneficien a los mismos inmuebles.

Bonificación de hasta el 90% a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales.

Bonificación de hasta el 90% a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa.

Bonificación de hasta el 50% aplicable a las viviendas en las que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol para autoconsumo.

8. Devengo y período impositivo.

El impuesto se devengará el primer día del período impositivo, coincidiendo éste con el año natural. Los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales. La efectividad de las inscripciones catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva y de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales coincidirá con la prevista en el Real Decreto Legislativo 1/2004 del Catastro Inmobiliario.

La adquisición de un inmueble a mitad de año no permite atribuir al nuevo propietario la condición de sujeto pasivo en el momento de devengo del impuesto (1 de enero de cada año), sino que continuará siendo sujeto pasivo el antiguo propietario.

9. Gestión.

La gestión del IBI es compartida entre la Administración tributaria del Estado, que tiene atribuida con carácter general la gestión catastral, y la Administración tributaria local, que tiene atribuida con carácter general la gestión tributaria.

GESTIÓN CATASTRAL

La gestión catastral se define como el conjunto de actuaciones dirigidas a la formación, mantenimiento y actualización de los datos integrados en los catastros rústico y urbano, cuya competencia se reserva a la Administración del estado a través de un órgano especialmente creado para ello como es la Dirección General del Catastro y cuyas normas reguladoras se contienen en el TR de la Ley del Catastro Inmobiliario RDL 1/12004, de 5 de marzo. A estos efectos ha sido significativa la reforma operada por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Comprende, entre otras funciones, la descripción y clasificación de los bienes inmuebles, la formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario, la determinación de los titulares catastrales, la difusión de la información catastral, valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral. El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro, sin perjuicio de la competencia municipal para la calificación de inmuebles de uso residencial desocupados.

Los sujetos pasivos deben cumplir una serie de obligaciones a los efectos de la gestión catastral como es la obligación de declarar las alteraciones de orden físico y jurídico en sus inmuebles.

GESTIÓN TRIBUTARIA

La gestión tributaria del Impuesto comienza allí donde termina la gestión catastral, con la puesta a disposición de los ayuntamientos del padrón del impuesto, y comprende las siguientes actuaciones: liquidación y recaudación del impuesto, reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, resolución de expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra los actos de gestión tributaria, actuaciones de asistencia al contribuyente respecto a la gestión tributaria del IBI y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto. Junto a estos actos aparecen otra serie de actuaciones integrantes de la gestión tributaria que se desprenden de la propia ley así como del resto de la normativa aplicable al IBI.

6.18.3. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)

El régimen legal del ICIO, que constituye uno de los impuestos de carácter potestativo, se contiene en los artículos 100 a 103 del TRLRHL. El ICIO es un impuesto cuya regulación se ha visto complementada por la abundante jurisprudencia del TS al respecto, lo que permite decir que nos hallamos ante un impuesto de construcción esencialmente jurisdiccional.

1. Hecho imponible

El hecho imponible del ICIO está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. Lo trascendente es la necesidad de licencia para la realización de la construcción, instalación u obra que se va a ejecutar, con independencia de su obtención. A los efectos de la delimitación del hecho imponible, cabe precisar que no suponen la realización del hecho imponible del Impuesto:

- Los movimientos de tierras propios de la actividad minera y de la extracción de piedra.
- Las obras de interés público extraordinario.
- Las construcciones de presas.
- Las obras de reforma de instalaciones industriales.
- Estudios geotécnicos, anteproyectos, proyectos y trabajos de replanteo en si mismos y aisladamente considerados.
- Subastas para la enajenación de parcelas de propiedad municipal en la que el adjudicatario queda obligado a edificar de acuerdo con un programa y proyecto de obras previamente elaborado y aprobado por el propio ayuntamiento.
- Obras realizadas por virtud de orden de ejecución dictada por el ayuntamiento exaccionante en uso de sus facultades en materia de ordenación y disciplina urbanística.
- Transmisión o caducidad de la licencia de obras o urbanística.
- Proyectos de urbanización aprobados por los ayuntamientos.

Igualmente el TS se ha pronunciado sobre la sujeción en determinados supuestos específicos:

- Construcción de aparcamientos subterráneos en dominio público por una entidad concesionaria.
- Obras de demolición de inmuebles.
- Obras en inmuebles pertenecientes a conjuntos históricos
- Adecuación de terrenos para la instalación de un parque zoológico.

Asimismo en los casos en los que una obra exija varias licencias de obras o urbanísticas, se producirán tantos hechos imponibles como licencias sean necesarias.

La exigencia del ICIO es compatible con otros tributos, compatibilidad sobre la que el TS se ha manifestado en distintas sentencias. Así el Alto Tribunal ha confirmado la compatibilidad del ICIO con la licencia de obras o urbanística así como con el IVA y los precios públicos y tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

2. Exenciones

El TRLRHL establece un único supuesto de exención de carácter subjetivo en favor de las construcciones, instalaciones u obras sujetas al impuesto de las que sean dueños el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, siempre y cuando vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

3. Sujetos pasivos

En relación con los sujetos pasivos hemos de diferenciar entre sujetos pasivos a título de contribuyente y los sustitutos del contribuyente. Sujeto pasivo a título de contribuyente es el dueño de la obra, con independencia de si es el dueño del inmueble o no. A estos efectos, se considera dueño de la construcción, instalación u obra a quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización, que puede serlo una persona física, jurídica o una entidad del artículo 35.4 de la LGT.

El concepto dueño de la obra hace referencia a la persona que la promueve y realiza, por sí o por tercero, asumiendo la obligación de sufragarla a su costa. La figura del sustituto del contribuyente está prevista para aquellos supuestos en que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, que será quien solicite las correspondientes licencias o realice las construcciones, instalaciones u obras; de ahí que esté obligado a realizar cuantas obligaciones se deriven de la realización del hecho imponible, incluso el pago del impuesto, con independencia de que posteriormente pueda repercutir la cuota tributaria al contribuyente.

El propietario de un solar decide construir sobre él una nave para dar cobijo a su maquinaria agrícola. La empresa Construcciones, SA ejecutará la obra y se encargará de tramitar la solicitud de la correspondiente licencia urbanística. El contribuyente será el propietario del solar en calidad de dueño de la obra. No obstante, al ser la propia constructora la que ha solicitado la correspondiente licencia urbanística será ella, en calidad de sustituto del contribuyente, la obligada a soportar el pago del impuesto, con independencia de que posteriormente se lo repercuta al propietario.

4. Base imponible

La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, del que no forma parte, en ningún caso, el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionados con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. El coste real y efectivo se identifica con el coste de ejecución material, conforme a la jurisprudencia que mantiene el Tribunal Supremo.

5. Cuota tributaria

La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen fijado por cada ayuntamiento, que en ningún caso puede exceder del 4%, con carácter potestativo. Además pueden establecerse una serie de bonificaciones aplicables sobre la cuota, tales como:

Bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración o en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo.

Bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras, referentes a viviendas de protección oficial o que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

Bonificación del 50% de la cuota en el supuesto de realización de instalaciones, construcciones u obras en Ceuta y Melilla.

A excepción de la última, estas bonificaciones tienen carácter potestativo y se aplican sobre la cuota minorada en el montante de la bonificación anterior. No obstante, las ordenanzas regularán si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente. Las ordenanzas fiscales podrán regular, como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.

6. Devengo

El devengo del impuesto se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.

7. Gestión

La gestión del impuesto se puede llevar a cabo de dos formas: con carácter general, mediante liquidación practicada por la Administración y, en caso de estipularse en la correspondiente ordenanza reguladora del impuesto, mediante la presentación de una autoliquidación por parte del sujeto pasivo, que viene a sustituir a la liquidación provisional, como veremos a continuación. La liquidación provisional se efectuará cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia, se inicie la construcción, instalación u obra, que se entenderá a cuenta de la definitiva que se gire al finalizar la obra. La determinación de la base imponible se hará:

En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.

Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que establezca al efecto. Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de aquélla, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible determinada provisionalmente practicando la correspondiente liquidación definitiva y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda. Aunque se haya producido un incremento en los precios de los materiales, jornales, etcétera, en el momento de efectuar la liquidación definitiva no por ello se aumentará la base imponible, pues los valores de los referidos conceptos serán los que estén vigentes en el momento del devengo.

El 30 de septiembre de 2005, una empresa inicia la construcción de un parking y el Ayuntamiento en cuestión le concede licencia urbanística para ejecutarla el 15 de diciembre del mismo año. La obra finaliza el 12 de enero de 2007.

El devengo del impuesto se produce en el momento en que se inician las obras, el 30 de septiembre de 2005, momento en el cual la empresa constructora, que ha gestionado la solicitud de la licencia, procederá al pago de la liquidación provisional que le gire el Ayuntamiento sobre el coste real previsto de la obra. Tras la finalización de la obra, el 12 de enero de 2007, se le girará la liquidación definitiva sobre el coste real y efectivo que ha tenido la obra valorada conforme a los precios de mercado a fecha 30 de septiembre de 2005, momento en el que se iniciaron las obras y se solicitó la licencia urbanística de obras.

6.18.4. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (I.I.V.T.N.U.)

El IIVTNU es un impuesto municipal directo y de carácter potestativo cuya regulación básica se encuentra recogida en los artículos 104 a 110 del TRLRHL. Este

impuesto se justifica en la participación que el Ayuntamiento ha de tener en una parte de las plusvalías generadas en los terrenos de naturaleza urbana de propiedad particular por la actuación urbanística y la realización de obras y servicios públicos de las administraciones públicas.

1. Hecho imponible.

El hecho imponible del IIVTNU está constituido por el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana a efectos del IBI que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o con ocasión de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre aquéllos.

Al tomar como referencia el valor catastral de los inmuebles habrá que tener en cuenta lo la nueva regulación introducida por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

No obstante, el TRLRHL contempla los siguientes supuestos de no sujeción:

El incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI. En consecuencia, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, o los que formen parte de inmuebles de características especiales, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el catastro o en el padrón del IBI.

Transmisión de un chalé sito en una urbanización no legalizada, cuyo terreno aún cuenta con la calificación de rústico en el catastro y en el padrón correspondientes. A pesar de su calificación como rústico, estamos ante un supuesto de terreno que a efectos del IBI debe ser calificado como urbano, y por tanto sujeto al IIVTNU.

Aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

Además de los supuestos de no sujeción señalados anteriormente, habría que añadir otros no recogidos en el TRLRHL, entre los que destacan las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de Juntas de compensación, las adjudicaciones de terrenos a que dé lugar la reparcelación

Respecto al régimen especial de la disolución y liquidación de sociedades patrimoniales, con motivo de la entrada en vigor de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación

parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio se establece que no se devengará el IVTNU con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

2. Exenciones.

Las exenciones establecidas en el TRLRHL pueden clasificarse en objetivas y subjetivas:

OBJETIVAS

Están exentos los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de los actos siguientes:

- La constitución y transmisión de cualesquiera derechos de servidumbre.
- Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como conjunto histórico-artístico o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

SUBJETIVAS

Están exentos del impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

- El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales a las que pertenezca el municipio, así como sus organismos autónomos.
- El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.
- Las instituciones benéficas o benéfico-docentes.
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social.
- Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.
- Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a ellas.
- La Cruz Roja española.

3. Sujetos pasivos.

El TRLRHL señala que es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente el que obtiene para sí la ganancia que supone el incremento de valor, que es:

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- En las operaciones anteriores realizadas a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate. Si el contribuyente es una persona física no residente en España, la persona o entidad que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real tendrá la consideración de sustituto del contribuyente.

4. Base imponible.

La base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años, que puede o no coincidir con la situación del mercado, puesto que se determina conforme a un procedimiento y unos baremos establecidos en el TRLRHL. Los dos elementos que se han de tener en cuenta para calcular la base imponible son: el valor del terreno y el porcentaje.

VALOR DEL TERRENO

El valor del terreno en el momento del devengo conforme a la operación realizada será:

Transmisiones. El valor del terreno se identifica en el momento del devengo con el que tenga en dicho momento a efectos del IBI. No obstante, cuando el valor fijado a efectos del IBI sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente el IIVTNU con arreglo a dicho valor.

Posteriormente, cuando ya se haya asignado a los terrenos su valor catastral definitivo que refleje su verdadera situación urbanística conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, se practicará la liquidación definitiva en función de ese valor, pero referido a la fecha del devengo.

Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales a efectos del IBI, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan establecidos en las LPGE, para evitar una sobrevaloración de la base imponible.

Ponencia de valores (Valor inicial)
Modificación Planeamiento
Devengo (Liquidación provisional conforme al valor inicial)
Procedimiento de valoración colectiva (Liquidación definitiva conforme al nuevo

Asimismo, cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto no tenga determinado valor catastral, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

Constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio. El valor será la parte que a efectos del IBI corresponda, una vez aplicado a éste el porcentaje conforme a las normas del ITP y AJD.

Cesión del usufructo de una vivienda por un período de cinco años. El valor catastral del suelo es de 50.000 euros. El usufructo temporal se valora en el ITP y AJD por el 2% del valor del bien al tiempo de la constitución del derecho real por cada año de duración del mismo con el límite del 70%. El valor a efectos del impuesto sería: 5 años de duración x 2% = 10%.

50.000 euros (valor suelo) x 10% = 5.000 euros.

Constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie: el valor será la parte a efectos del IBI que represente, respecto del mismo, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.

Expropiaciones forzosas: el valor será la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que su valor a efectos del IBI fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

PORCENTAJE

Sobre el valor del terreno en el momento del devengo se debe aplicar el porcentaje anual que determine cada Ayuntamiento, sin que pueda exceder de los límites señalados en el [cuadro 1]. Estos porcentajes anuales máximos podrán ser modificados por las LPGE.

La forma jurídica de la empresa

Porcentaje máximo de aplicación a los efectos de determinar el incremento de valor.			
Período de 1 hasta 5 años (% anual) Máximo	Período de hasta 10 años (% anual) Máximo	Período de hasta 15 años (% anual) Máximo	Período de hasta 20 años (% anual) Máximo
3,7	3,5	3,2	3,0

El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

El porcentaje se obtendrá de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta y el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

El TRLRHL establece la reducción de la base imponible que en cada caso fijen los respectivos ayuntamientos, cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Dicha reducción tendrá como límite máximo el 60% y como límite mínimo el 40%, dentro de los cuales, los ayuntamientos podrán fijar para cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales un tipo de reducción distinto. En los municipios donde no se fije la reducción, ésta se aplicará, en todo caso, al tipo del 60%. El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectivo.

5. Cuota.

La cuota del IIVTNU será el resultado de aplicar a la base imponible los tipos correspondientes de la escala de gravamen, la cual será fijada por el Ayuntamiento, sin que el tipo impositivo pueda ser superior al 30%.

Un Ayuntamiento podría establecer para el período de 1 a 5 años el 30%, para el de hasta 10 años el 28%, para el de hasta 15 años el 26% y para el de hasta 20 años el 24%.

Dentro del límite señalado, los ayuntamientos podrán fijar un solo tipo de gravamen, o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de

valor indicados en el cuadro de porcentajes anuales a aplicar sobre el valor del terreno a efectos del IBI, a fin de obtener la base imponible del impuesto.

6. Bonificaciones

La cuota tributaria así obtenida podrá ser objeto de bonificación, a saber:

Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95% de la cuota del impuesto en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Bonificación de un 50% en la cuota del impuesto aplicable a las transmisiones efectuadas en Ceuta y Melilla.

El 10 de marzo de 2006 se transmite un local que había sido adquirido el 23 de febrero de 1998. El valor catastral del terreno es de 120.000 euros. Se han establecido los porcentajes máximos permitidos y el tipo impositivo aplicable para un período de hasta 10 años es del 24%.

Cuota = [120.000 x porcentaje del 28% (3,5% x 8 años)] x 24% = 8.064 euros.

7. Devengo

El impuesto se devenga:

Si se trata de una transmisión de la propiedad onerosa o gratuita, intervivos o mortis causa, en la fecha de la transmisión.

Si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

No obstante, cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre el mismo, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cuatro años desde que la resolución quedó firme. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

Si el contrato que origina el hecho imponible quedara sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Tal mutuo acuerdo se estima que existe en los supuestos de avenencia en acto de conciliación y en el simple allanamiento a la demanda.

En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva, no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución.

8. Gestión

Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la correspondiente declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente, y acompañada del documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición, en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

Actos intervivos, el plazo será de 30 días hábiles.

Cuando se trate de actos mortis causa, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

Los ayuntamientos están facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, excepto en aquellos supuestos en que en el momento del devengo los terrenos, aun siendo de naturaleza urbana o integrados en un bien inmueble de características especiales, no tengan fijado valor catastral.

RESUMEN

La empresa, en el instante de su creación, debe adoptar una determinada forma jurídica, pudiendo optar por dos alternativas: empresario individual -persona física- o bien empresario social -persona jurídica-, siendo la responsabilidad el criterio base para dirimir por una u otra fórmula.

El empresario social contempla a su vez varios tipos, entre los que destacan básicamente la sociedad anónima, la de responsabilidad limitada, la unipersonal, la laboral y la cooperativa de trabajo asociado.

En este marco legal y con independencia del tipo de figura que adoptemos, los principales instrumentos de cobro y pago al servicio de las organizaciones son la letra de cambio, el pagaré y el cheque.

Al mismo tiempo, entre las obligaciones fiscales de los empresarios cabe destacar el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); y a nivel local, el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), así como el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía municipal).

